معهد نور الشام



الفصل الأول

الإطار النظري لتدقيق الحسابات والخدمات الأخرى

أولاً: الحاجة إلى التدقيق:

إن الهدف من التدقيق إضافة تأكيد على القوائم المالية التاريخية، مما يؤدي إلى زيادة درجة تصديق المستخدمين المختلفين لهذه القوائم، وينعكس هذا التأكيد على التقليل من المخاطر التي يتعرض لها متخذو القرارات، مما أدى إلى زيادة الطلب على تدقيق الحسابات.

مثال:

عندما تتقدم أحدى المشروعات لطلب قرض من البنك، فإن قرار البنك في الموافقة على منح القرض والاتفاق على معدل الفائدة يعتمد على عدة عوامل أهمها:

١- **خطر معدل الفائدة المضمون:** ويتمثل في استثمار المبلغ عن طريق شراء سندات خزينة مضمونة الدفع من قبل الدولة. (عن طريق البنك المركزي)

٢- **خطر تعثر المقترض:** ويتمثل في إعسار المشروع وعدم تمكنه من سداد القرض في المواعيد المطلوبة وذلك لأسباب اقتصادية عديدة منها:

أ- الكساد الاقتصادي العام: ب- عدم قدرة عملاء المشروع على السداد في الوقت المناسب، ج- ضعف إدارة المشروع وعدم قدرته على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، د- دخول منافسين جدد غير متوقعين إلى السوق.

٣- **خطر المعلومات:** والذي ينعكس على المعلومات التي يعتمد عليها البنك، في قراره بالموافقة على القرض أو عدم الموافقة، الأمر الذي يؤدي إلى الطلب من مدقق الحسابات لتدقيق القوائم المالية للمشروع طالب القرض، وبالتالي التأكد من عدالة تمثيل القوائم للأحداث الاقتصادية للمشروع. (عن طريق المدقق)

أ- أسباب وجود التدقيق:

من أهم العوامل التي أدت إلى زيادة الطلب على خدمات التدقيق هي:

١- **البعد:** أي البعد بين معد المعلومات والمستفيد منها، هذا الفاصل يجعل من عملية التدقيق ضرورية، لأن المستفيد غير قادر شخصياً على ممارسة التدقيق بنفسه، والتأكد من عدالة إفصاح القوائم المالية لأسباب منها:

- عدم تخصص متخذ القرارات في التدقيق (معرفي)
- عدم قدرته على الحكم على عدالة تمثيل القوائم المالية لظروف المشروع الاقتصادية (معرفي)
- عدم توفر الوقت المناسب لإتاحة الفرصة لجميع متخذي القرارات ليراجعوا القوائم المالية (الوقت)
- عدم وجود متخذي القرارات في موقع الشركة. (جغرافي)

٢- **تحيز معد المعلومات:** كثيراً من الأحيان ما تتعارض مصلحة معد المعلومات المحاسبية مع المستفيد منها، فقد ترغب الإدارة في إظهار المشروع رابحاً بشكل يخالف الواقع لتحافظ على سمعتها أو تحافظ على سعر السهم، الأمر الذي يؤدي إلى اعتماد المستفيدين من معلومات خاطئة ومضللة، الأمر الذي دفع إلى الحاجة إلى مدقق الحسابات للتأكد من عدالة القوائم المالية، وتمثيلها لظروف المشروع.

٣- **ضخامة حجم العمليات المالية:** حيث أن اتساع حجم المشروع وحجم أعماله المالية بفعل توسع التجارة المحلية والإقليمية والدولية، مما يجعل الخوف من زحف الخطأ والغش والتلاعب في القوائم المالية.

٤- **التعقد:** حيث أنه تميزت العمليات المالية بالفترة الأخيرة بالتعقد والتشعب، مما وضع مستخدمي القوائم المالية أمام خيارين: أ- تحمل جميع المخاطر الناتجة عن العمليات المالية المعقدة، ب- تكليف مهنة التدقيق للحد من خطر المعلومات، وجعلها أكثر فهماً وأكثر تمثيلاً للوضع الاقتصادي للمشروع.

٥- **مساهمة منشآت التدقيق بتحمل الخطر:** حيث أنه لا شك في أن الأطراف المتضررة نتيجة اعتماد على تقرير المدقق الخاطئ، سوف تلجأ إلى القضاء لمقاضاة المدقق واسترداد بعض الخسائر الناتجة عن اعتماد على تقرير مضلل، الأمر الذي سيدفع شركة التدقيق إلى تحمل جزء من المخاطر عن العميل، وإلى دفع التعويضات المناسبة وذلك لحماية اسمها، وسمعتها والتي لا تقدر بثمن.

مثال:

أدت الدعاوى القضائية المرفوعة على شركة التدقيق أرثر أندرسون في عام ٢٠٠٢ والتي قامت بتدقيق القوائم المالية لشركة ENRON إلى تصفية الشركة نتيجة مبالغ التعويض الكبيرة التي لم تستطيع الشركة دفعها.

ب- طبيعة التدقيق:

"جمع وتقويم أدلة الإثبات والتقرير عن مدى مطابقة المعلومات المقدمة لمعيار محدد وذلك من قبل محاسب قانوني مستقل ومؤهل".

إن المعيار الذي تقاس القوائم المالية على أساسه فهو معايير المحاسبة الدولية أو (GAAP).

والجدير بالذكر أن المدرسة الإيجابية فسرت المراجعة من خلال نظرية الوكالة، الذي يلعب فيها المراجع دور الوكيل عن لجنة المراجعة أو عن المساهمين، ويبدي الوكيل حماية المصالح الموكل ما دامت أن مصالح الموكل لا تتعارض مع مصلحة الوكيل، أما نظرة المراجع إلى مصلحته الخاصة فتبدو من خلال المخاطر التي قد يتعرض لها المراجع والتي تتمثل في قبول المراجع للقوائم المالية على أنها عادلة، وهو في الواقع غير ذلك، أو قيام المراجع برفض القوائم المالية بالاستناد إلى أدلة غير كافية، وفي الوقت الذي يمثل الخطر الأخير إمكانية فقدان المراجع للعملي الذي رفض قوائمه المالية. (على المراجع أن يدافع عن مصلحته).

ج- الفرق بين المحاسبة والتدقيق:

تقوم المحاسبة بتجميع وتحليل وتلخيص المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية للشركات، بينما يبدأ المراجع عمليه من حيث انتهي المحاسب، فالمراجع يبدأ عمله بالقوائم المالية التي أعدها المحاسب والتي تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل عمل المحاسب.

الفرق بين المحاسبة والمراجعة

معيار التفريق	المحاسبة	المراجعة
١- مجال العمل	تهتم بتسجيل العمليات المالية التي تمت خلال الفترة وتلخيص وتفسير النتائج وإعداد القوائم المالية	تقوم بفحص البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية **وإبداء الرأي فني حول عدالة القوائم المالية.**
٢- طبيعة العمل	**عمل إنشائي** – يبدأ بتسجيل العمليات العديدة من واقع المستندات في دفتر اليومية وينتهي بإعداد القوائم المالية	**عمل تحليلي انتقادي** يبدأ بفحص القوائم المالية وما تحتويه من بيانات وينتهي بإعداد تقرير المراجعة.
٣- المدخلات والمخرجات	مدخلاتها: المستندات والبيانات الأولية	مدخلاتها: القوائم المالية المعدة من

	المؤيدة للعمليات، ومخرجاتها: القوائم المالية	المحاسبة، مخرجاتها: تقرير المراجعة
٤- الاستقلال	**أحد أنشطة الوحدة الاقتصادية وتابعة لإدارتها وتنفذ تعليماتها في غير مستقلة.**	**وحدة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية ولا ترتبط مع الوحدة الاقتصادية برابط التبعية ولا تخضع لسلطة الإدارة.**
٥- المبادئ والقواعد	تتم عملية إعداد و تسجيل البيانات المحاسبية استناداً إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً	تتم استناداً على معايير المراجعة المقبولة عموما مع مراعاة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
٦- من حيث الثقة والدقة	مخرجات المحاسبة تعد غير مقبولة ودرجة دقتها منخفضة ما لم يتم تدقيقها من قبل مراجع مستقل	مخرجاتها تعطي للقوائم المالية درجة أكثر من الثقة والدقة للمستخدمين
٧- المستندات والدفاتر	تعتمد على مجموعة مستنديه ودفاتر وسجلات وتقارير مالية	تعتمد على أوراق عمل خاصة بما يطلق عليها أوراق المراجعة
٨- الوظائق: وظيفة المحاسبة والمراجعة: **القياس والاتصال** والاختلاف يكمن في طبيعة كل منهما	فوظيفة القياس المحاسبي تهدف إلى قياس نتيجة الأعمال خلال فترة معينة وتنتهي بالقوائم المالية. الاتصال المحاسبي يهتم بعرض القوائم المالية للمهتمين بها.	بينما القياس هنا يهدف إلى التأكد والتحقق من نتيجة القياس المحاسبي. الاتصال هنا يهتم بإعداد تقرير يتضمن رأي فني بعدالة القوائم المالية.
٩- المسؤولية	**فيها تعتبر الإدارة مسؤولية عن إعداد القوائم الملاية وتصحيح الأخطاء أو الغش في صحة عمل الإدارة ومسؤوليتها "محاسب مسؤول تجاه رب العمل"**	**مسؤولية المراجعة هي مهنية قانونية تحددها النصوص القانونية وقواعد السلوك المهني ولا يعتبر المراجع مسؤولاً عن كشف الأخطاء إلا ما يظهره فحص العادي منها. "مراجع مسؤول تجاه مجلس المراجعة"**

د- التأصيل العلمي للتدقيق:

كان من شأن ازدياد الطلب على خدمات التأكيد، أن حفزت الباحثين لدراسة طبيعة التدقيق ومحاولة دراسة طبيعتها ووضع مبادئ تحكمها للمساهمة في تعميق فهمها وتحديد العلاقات التي تكون إطارها النظري.

هـ- أنواع التدقيق:

أ- من حيث المصدر الذي ينص عليها:

١- تدقيق قانوني إلزامي: هو التدقيق التي ينص عليه القانون، حيث يلزم القانون عدداً من الشركات بتدقيق حساباتها وأهم هذه الشركات هي شركات الأموال.

٢- تدقيق اختياري: هو التدقيق الذي يتم بدون إلزام قانوني، وبناءً على اتفاق بين الشركاء على القيام بها بوساطة مدقق خارجي، ويحدث هذا غالباً في شركات الأشخاص، أو المؤسسات الفردية، **إن واجبات المدقق في هذه الحالة محددة في الاتفاق الذي يتم مع الشركة أو المنشأة الفردية بحيث يمكن توسيع نطاق التدقيق أو تضييقه.**

ب- من حيث حجم الاختبارات:

١- تدقيق شامل: يقصد به التدقيق الذي يشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية، لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات، **إلا أن هذا النوع من التدقيق غير ملائم ويعد غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبير من قبل مدقق الحسابات.**

٢- تدقيق اختباري: هو التدقيق الذي يقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لهذه العينة على مجتمع الدراسة، حجم العينة يتوقف على قوة ومتانة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة، وإذا وجد المدقق أخطاء في الدفاتر بحيث يجب عليه توسيع حجم العينة.

ج- من حيث موعد القيام بالتدقيق:

١- تدقيق مستمر: هو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالباً ما يتم وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً.

ميزات التدقيق المستمر:

أ- القيام بعملية تدقيق أكثر تفصيلاً نظراً لوجود الوقت الكافي لذلك،

ب- كثرة تردد المدقق على المنشأة له أثره في انتظام العمل وإنجازه بسرعة وبدقة وتقليل من فرص ارتكاب الغش والتلاعب.

ج- تمكن المدقق من الانتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير،

د- تمكن المنشأة من تصحيح الأخطاء بصورة سريعة وعدم تراكم الأخطاء.

هـ- تعرف المدقق على تفاصيل نشاط المنشأة ونواحيها الفنية بسبب تردده المستمر على المنشأة.

و- انتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق إذ أنه يستطيع أن يوزع وقته ووقت مساعديه على المنشأة المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

ملاحظة: التدقيق المستمر لا يلغي التدقيق النهائي.

عيوب التدقيق المستمر:

أ- هنالك احتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها.

ب- عرقلة عمل المنشأة أثناء القيام بأعمال التدقيق.

ج- ترهق المدقق ومساعديه معاً نظراً لامتداد عملية التدقيق لفترة طويلة من الزمن.

د- قد يؤدي التردد الكثير على المنشأة إلى توليد صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة اكتشافه للخطأ.

٢- تدقيق نهائي: هو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية، ويعد هذا التدقيق مناسب للمنشآت الصغيرة إلا أنه غير ممكن للمنشأة الكبيرة لكثرة عملياتها وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقدير الحسابات، إلا أن للتدقيق النهائي مزايا عديدة منها: أ- انصراف المدقق إلى عمله دون أن يطالب بالدفاتر والوثائق التي يفحصها. ب- عدم استطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر.

د- من حيث نطاق التدقيق:

١- تدقيق كامل: يقصد به التدقيق الذي يخول المدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيوم على نطاق عمل المدقق، وبهذا النوع من التدقيق، يستطيع المدقق الاطلاع على جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية للشركة، وطلب أي وثائق ومستندات من موظفي الشركة محل التدقيق.

٢- تدقيق جزئي: هو التدقيق الذي يقتصر على بعض العمليات المالية، أو الذي يوضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق بأي صورة من الصور.

هـ - من حيث القائم بعملية التدقيق:

١- تدقيق خارجي: هو التدقيق الذي يتم من قبل طرف من خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلاً عن إدارة الشركة محل التدقيق، والهدف الأساسي لهذا النوع يتجلى في إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية.

٢- تدقيق داخلي: هو نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقويم أنشطتها بوصفه خدمة للمنشأة ذاته، والمدقق الداخلي هو موظف بالمنشأة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقويم، وهو لا يتمتع بالاستقلال الذي يتمتع به المدقق الخارجي إلا أن المدقق الداخلي يستطيع الوصول إلى معلومات أكثر تفصيلاً لا يستطيع المدقق الخارجي من الوصول والحصول عليها،

<u>الفرق بين التدقيق الخارجية والتدقيق الداخلية:</u>

ملاحظة: يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح المراجع الداخلي درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن مثلاً أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة

معيار التفريق	التدقيق الداخلية	التدقيق الخارجية
١- الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية ، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي

	كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعة.	
٢- نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة ويعين بواسطة الإدارة	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك.
٣- درجة الاستقلال	**يتميع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات "مثل إدارة الحسابات والمالية" ولكن يخدم رغبات وحادات الإدارات جميعها.**	**يتميع باستقلال كامل عن الإدارات في علية الفحص والتقويم وإبداء الرأي.**
٤- نطاق العمل	تحديد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للمراجعة الداخلية يكون نطاق عمها.	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنصع لهي القوانين والأنظمة
٥- المسؤولية	**مسؤولية أمام الإدارة ومن ث يقدم تقريره بنتائج الفحص والدارسة إلى المستويات الإدارية العليا.**	**مسؤول أما الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم.**
٦- توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية	يتم الفحص غالباً مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترة متقطعة من السنة.

٣- <u>تدقيق حكومي:</u>
يمارس هذا النوع من التدقيق من قبل جهة حكومية أو تنظيم حكومي معين، ففي سورية **يقوم كل من الجهاز المركزي للرقابة المالية، والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، والدوائر الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية** بالقيام بالتدقيق الحكومي للقوائم المالية لشركات القطاع العام الاقتصادي.

و- من حيث هدف التدقيق:

١- تدقيق القوائم المالية : ينطوي هذا التدقيق على جميع الأدلة عن البيانات والأرصدة التي تتضمنها القوائم المالية للتأكد من خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، ولإظهار مدى تطابق هذه القوائم مع المبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

٢- تدقيق التزام: أي تحديد مدى التزام المنشأة محل التدقيق، بالسياسات الإدارية المحددة أو القوانين المعمول بها، مثل التشريعات الضريبية والقوانين البيئة لإظهار مدى إلتزام الإدارة بهذه القوانين والتشريعات.

٣- تدقيق التشغيلي: أي فحص معظم أنشطة الشركة أو جزء منها، لتحقيق أهداف معينة مثل: تقويم الأداء، تحديد فرص تحسين وتطوير هذا الأداء، وإصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص. والجدير بالذكر أنه تتم عملية فحص وتقويم النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحاسوب، لتحديد مدى كفاءة هذا النظام وفعاليته وإمكانية الاعتماد عليه والثقة فيه.



ثانياً: خدمات التأكيد:

تمثل خدمات التأكيد خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين نوعية المعلومات لخدمة متخذي القرارات، إذ إن الأشخاص المسؤولين عن اتخاذ القرارات في دنيا الأعمال، يميلون إلى الاعتماد على خدمات التأكيد لمساعدتهم على قابلة تصديق المعلومات المتخذة أساسا لاتخاذ قراراتهم بالإضافة إلى تأكيد صلة هذه المعلومات بالقرارات المطلوب اتخاذها، وتأخذ خدمات التأكيد قيمتها من خلال تمتع الجهات التي تقدم هذه الخدمات بالاستقلال وعدم التحيز بالنسبة للمعلومات التي يفحصونها.

وتقدم خدمات التأكيد من قبل المحاسبين القانونيين كما تقدم من قبل مهن أخرى أحياناً.

أنواع خدمات التأكيد:

١- **خدمات الشهادة:** تتمثل خدمة الشهادة في إصدار منشأة المحاسبة القانونية شهادة أو تقرير حول مصداقية القضايا التي هي من مسؤولية طرف آخر. (مكتوب أو مختوم)

أنواع تقارير الشهادة:

أ- **مراجعة القوائم المالية التاريخية:** هي شكل من خدمات الشهادة يصدر المراجع بموجبه تقريراً مكتوباً يعبر فيه عن رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق من النواحي الجوهرية مع معايير المحاسبة الدولية (أو GAAP أو أي مبادئ أو معايير أخرى). وتمثل خدمة المراجعة الشكل الأكثر شيوعاً والمنجز من قبل منشآت المحاسبة القانونية (أو منشآت مراجعة الحسابات).

ب- **الاطلاع على القوائم المالية التاريخية:** وهو نوع آخر من خدمات الشهادة الذي يقدم من قبل المحاسبين القانونيين، إذ أن كثيراً من الشركات أو المشروعات الأخرى غير المساهمة العامة ترغب في تقديم تأكيد حول قوائمها المالية، بدون أن تتحمل تكلفة المراجعة فبينما تقدم المراجعة مستوى عالياً من التأكيد ، فإن الاطلاع يتضمن تأكيداً متوسطاً على القوائم المالية، ويعتمد بالتالي على أدلة إثبات أقل للوصول إلى هذا المستوى من التأكيد، مما يعني أتعاباً أو تكلفة أقل.

ت- **الشهادة بالرقابة الداخلية بالإضافة إلى التقارير المالية:** وذلك بهدف تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف من أجل تحديد مدى الإجراءات الجوهرية ونطاقها، والجدير بالذكر بأنه حسب معايير المراجعة الدولية لا تطلب من المراجع إعداد تقرير حول الرقابة الداخلية بالشركة، أما حسب المعايير الأمريكية فإنه يجب على المراجع أن يقوم بإعداد تقرير حول الرقابة الداخلية وفعاليتها. وخذلك خصيصاً بعد فضيحة ENRON.

ث- **خدمات شهادة أخرى:** وفيه يقدم المحاسب القانوني تقرير يتضمن التزام طرف معين بالشروط المتفق عليها مع طرف أخر، مثال: كأن يطلب البنك من المراجع التأكد من أن العميل قد إلتزم بشروط العقد الذي قام بتوقيعه مع البنك للحصول على قرض معين.

٢- **خدمات التأكيد الأخرى:** هي مشابهة لخدمة الشهادة إذ إنها تتطلب استقلال المحاسبة القانوني، كما تتطلب قيامه بالتأكيد حول المعومات المستخدمة من قبل متخذي القرارات، إلا أنها تختلف عن المراجعة الخاصة بالشهادة من حيث:

أ- إن المحاسبة القانوني ليس ملزماً بإصدار تقرير مكتوب

ب- وإن التأكيد لا يشترط أن يكون حول مصداقية قضايا طرف آخر ومدى التزامها بمعيار محدد.

بل إن خدمات التأكيد الأخرى، **تركز على قابلية تصديق المعلومات وعلاقتها بالهدف المقصود،** هذه المعلومات التي قد تعد من قبل طرف آخر أو قد لا تعد من قبل طرف آخر، وأن **المظهر العام** لكافة خدمات التأكيد بما في ذلك المراجعة وخدمات الشهادة، **هو التركيز على تحسين نوعية المعلومات المستخدمة من قبل متخذي القرارات.**

إن الطلب على خدمات التأكيد الأخرى يتوقع أن ينمو بشكل جوهري وذلك بسبب: أ- نمو المخاطر التي تواجهها منظمات الأعمال،

ب- نمو مصادر المعلومات المتاحة، ومع ذلك فإن ثمة فارقاً هاماً بين خدمات الشهادة وخدمات التأكيد الأخرى التي يقوم بها المحاسب القانوني هو المنافسة المحتملة التي يواجهها المحاسبون القانونيون عندما يقومون بخدمات التأكد الأخرى.

أمثلة على خدمة التأكيد الأخرى:

خدمة التأكيد حول تكنولوجيا المعلومات: كان تقدم منشأة المحاسبة القانونية خدمة التأكيد المتعلقة بسلامة العمليات التجارية عبر الإنترنت، وهي خدمة شهادة من خلال الخاتم الإلكتروني الذي تمنحه منشأة المراجعة للشركات المتعاملة في التجارة الإلكترونية من حيث الإفصاح الإلكتروني عن العمليات التجارية.

وقد طور المجمعات الأمريكي والكندي خمسة مبادئ لترشيد خدمات التأكيد في مجال تكنولوجيا المعلومات، وهي:

مبادئ الثقة	وصف التأكيد
١- خصوصية الخط	يقدم تأكيداً بأن النظام يحمي خصوصية المعلومات الشخصية المقدمة من قبل الأشخاص، ككلمات السر.
٢- الحماية	يقدم تأكيداً بأن الاتصال بالنظام أو البيانات محصوراً بالأشخاص مخولين بذلك.
٣- التشغيل الكامل	يقدم تأكيداً بأن العمليات تشغل بشكل كامل ودقيق.
٤- الجاهزية	يقدم تأكيداً بأن النظام والبيانات ستكون متاحة للمستخدمين عند حاجتهم إليها.
٥- الثقة	ويقدم تأكيداً بأن المعلومات ذات الطابع السري تتم حمايتها.
٦- سلطات الإجازة	يقدم التأكيد على كفاية وفعالية الرقابة المستخدمة من قبل سلطات الإجازة ومسؤولياتها عن التحقق من العمليات الإلكترونية.

كما أنه تتضمن عملية التأكيد تتضمن العناصر التالية:

أ محاسب قانوني (مراجع)، ب- جهة مسؤولة، ج- مستخدم مقصود.

المبادئ الرئيسة التي يجب على المراجع مراعاتها في أثناء تقديم خدمات التأكيد وهي:

١- النزاهة، ٢- الموضوعية، ٣- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، ٤- السرية، ٥- السلوك المهني، ٦- تطبيق المعايير الفنية.

<u>ثالثا:</u> خدمات عدم التأكيد الصادرة من المحاسبين القانونيين:

تزاول مهنة المراجعة (أو المحاسبة القانونية) بعض الخدمات التي تقع خارج نطاق خدمات التأكيد بصورة عامة، ومن أهم هذه الخدمات:

١- إعداد الحسابات ومسك الدفاتر:

وهي **عملية إنشائية أساسية** تسهم في خلق القيمة الأساسية للمعلومات وتمثل امتداداً من عهد مضى.

٢- الخدمات الضريبية:

وهي خدمات إعداد البيان الضريبي بحسب البيانات والمستندات التي يقدمها المكلف، وليست خدمة تأكيد، إذ إن المحاسب القانوني يعد البيان الضريبي ولا يتأكد المكلف من مصداقية إعداده، أما خدمة التأكيد فيقوم بها المراقب الضريبي أو المدقق الضريبي أو مدقق الإيرادات العامة أو مراقب الدخل.

إذ إن الربح المحاسبي يختلف عن الربح الضريبي مع أن الربح المحاسبي هو الأساس في إعداد البيان الضريبي لا يقوم بإجراءات مراجعة ميدانية أو اطلاع على الحسابات بما يضمن إعداد القوائم المالية بحس معايير المحاسبة الدولية.

ويجب على المحاسب القانوني ألا يرتبط بعملية إعداد البيان الضريبي إذا توفر لديه سبب الاعتقاد بأن ذلك البيان:

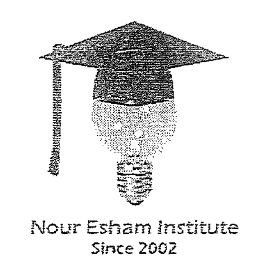
أ- يحتوي على بيانات خاطئة أو مضلله.
ب- يحتوي على بيانات أو معلومات لم تبذل العناية اللازمة في أثناء إعدادها أو ليس لديه معرفة حقيقية بصدقها أو كذبها.
ت- بحذف أو يخفي معلومات مطلوبة، ويؤدي هذا الحذف أو الإخفاء إلى تضليل السلطة الضريبية.

إن عملية إعداد البيان الضريبي ينطوي على نوعين من الخدمات الأولى تأكيدية والثانية إنشائية.

٣- الاستشارات الإدارية:

حيث تلجأ الشركات إلى منشآت المراجعة للحصول على استشارات إدارية لحل الكثير من المشكلات التي تواجهها، كشراء حواسيب، أو تصميم برنامج (IT).....

- نهاية ملخص الفصل الأول -



الفصل الثاني

المعايير والقواعد المهنية لتدقيق الحسابات

أولاً: المنظمات المهنية:

إن أهمية التقرير الذي يضعه المحاسب القانوني واعتماد الأطراف الأخرى عليه في اتخاذ القرارات، يجعل هذا المحاسب عرضة للمساءلة القانونية فيما إذا كان التقرير مبرراً لقوائم مالية مضلله اعتمدتها الأطراف الأخرى كالمساهمين أو البنوك، وكثيراً ما حكم على المحاسبين القانونيين من قبل المحاكم وخاصة في أزمة الكساد الكبير التي حلت بالاقتصاد العالمي في الثلاثينيات من القرن الماضي.

الأمر الذي دفع المنظمات المهنية وخاصة AICPA إلى وضع مبادئ للمحاسبة وتحسين الوعي المهني بين المحاسبين القانونيين.

ثانيا: معايير المراجعة المتعارف عليها:

صدر عن مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) ١٠ معايير تحت اسم معايير المراجعة المقبولة عموماً (GAAP)، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات وهي:

أ- المعايير الشخصية: التي يجب أن تتوافر في الشخص حتى يتمكن من القيام بخدمات المراجعة طبقاً لمستويات الجودة المطلوبة.
ب- معايير العمل الميداني: التي يجب أن يلتزم بها المراجعون عند أدائهم لخدمات المراجعة.
ت- معايير إبداء الرأي وكتابة التقرير عن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة.

أ- المعايير العامة أو الشخصية:

ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين، وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة، ويندرج تحتها:

١- أن يتمتع المحاسب القانوني بدرجة كافية من **التأهيل العلمي والعملي** في مجال خدمات المراجعة.
٢- يجب على المراجع أن يكون **مستقلاً في شخصيته وتفكيره** في كل ما يتعلق بإجراءات العمل.
٣- يجب على المراجع أن **يبذل العناية المهنية المعقولة** عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وذلك عند إعداد تقرير المراجعة.

ب- معايير العمل الميداني:

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتحتوي على ثلاثة معايير وهي:

١- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين، إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة.
٢- يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل حتى يتمكن من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.
٣- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

ج- معايير إبداء الرأي (التقرير):

هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث إنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي، ومن ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة، ويندرج تحتها أربعة معايير هي:

١- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP).

٢- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي استخدمها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، قد اختلفت عن المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، (من أجل المقارنة والتأكد من الثبات والاتساق).

٣- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات كافة التي جيب إعلام القارئ بها ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك، (من أجل العدالة والإفصاح).

٤- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة، (مثل شركة قابضة وشركة تابعة يتم إصدار تقرير واحد من قبل المراجع). رأي واحد للقوائم الأربعة

وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك.

وفي عام ٢٠٠٩ قامت **هيئة معايير التدقيق (Auditing Standards Board)** التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بتطوير مبادئ أساسية تحكم عملية التدقيق وقد قسمت هذه المبادئ إلى أقسام ثلاثة هي:

- مبادئ المسؤولية.
- مبادئ الإنجاز.
- مبادئ التقرير.

أ- مبادئ المسؤولية:

وترتبط هذه المبادئ بنزاهة الأشخاص ومؤهلاتهم المهنية وفق ما يلي:

١- التمتع بالتأهيل المناسب والقابلية لإنجاز التدقيق.

٢- تطبيق المتطلبات والأخلاقية المناسبة.

٣- التحلي بالشك المهني، والتساؤل عن الأحكام المهنية خلال تخطيط التدقيق وإنجازه ولعلنا نتطر إلى مبادئ المسؤولية بخسب ارتباطها بمراحل التدقيق الخمسة التالية:

أ - الحصول على ارتباط التدقيق أو المحافظة على ارتباط السابق.

ب - تخطيط الارتباط.

ج - تقييم الخطر.

د - أدلة التدقيق.

هـ- التقرير.

أ- الحصول على ارتباط التدقيق جديد أو الاستمرار مع الارتباط السابق وتتضمن ما يلي:

- التأهيل والقابلية: وتعني تعلم المحاسبة لأن المدقق يعد محاسباً ممتازاً، وهو خبير في معايير المحاسبة الدولية، معايير إعداد التقارير المالية، ومعايير التدقيق الدولية، حيث أن التخرج لا يعد نهاية المطاف وإنما بداية مشوار طويل في اكتشاف الخبر العملية ومتابعة التحصيل العلمي في هذا التخصص.

- الاستقلال والعناية الواجبة: حيث أنه تعتبر استقلالية المراجع أحد أهم الأسباب التي دعت الحاجة إلى مهنة التدقيق، كما أنه يجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة خلال قيامه بعملية التدقيق.

- الشك المهني والأحكام المهنية: أن المراجع يعتمد على مفهوم الشخص الحصيف، والذي يقوم بالشك المنهجي وببذل العناية المهنية اللازمة، كما أن أحكام المهنية الصادرة عن المراجع تعتمد على خبرته العملية، وأحكامه الشخصية، ومهارته.

ب- مرحلة التخطيط والإشراف وتتضمن ما يلي:

- إعداد خطة التدقيق والإشراف.

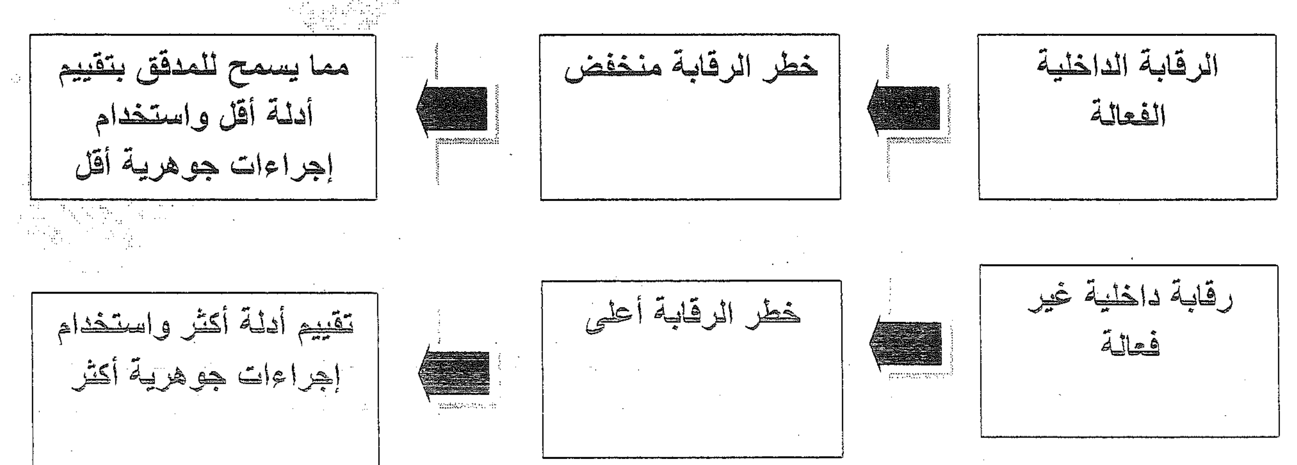
- الحصول على معرفة بعمل العميل.

ج- تقييم الخطر:

تتطلب عملية تقييم الخطر فهماً للعميل وبيئة عمله، وخاصة الرقابة الداخلية التي تعمل من خلال نظم المعلومات المحاسبية التي تنتج القوائم المالية في نهاية المطاف. وإن عملية تقييم المخاطر تفترض قضيتين أساسيتين:

- إن الرقابة الداخلية الفعالة تخفض خطر الرقابة، وتجعل المدققين يعتمدون على أساس معقول لتخفيض الإجراءات الإضافية.

- إن الرقابة الداخلية غير الفعالة تؤدي إلى زيادة خطر الرقابة، مما يؤدي إلى زيادة إجراءات التدقيق الإضافية.



ج- أدلة التدقيق:

وهي كافة المعلومات المستخدمة من قبل المدققين للوصول إلى استنتاجات يبنى عليها رأي المدقق، وتشمل أدلة الإثبات كافة البيانات المحاسبية والمعلومات المتاحة الأخرى:

الفواتير، المصادقات من أطراف خارجية، تقرير المحللين وكافة المعلومات الأخرى.

إذ يقتضي مبدأ الأداء قيام المدققين بجمع أدلى إثبات كافية وملائمة، ولكي تكون ملائمة يجب أن تكون أدلة الإثبات على علاقة بالموضوع المراد إثباته، وقابلة للتصديق، وتشير قابلية التصديق إلى مستوى الثقة التي يعتمده المدقق بالنسبة لأدلة الإثبات وكلما كانت أدلة الإثبات من النوعية الجيدة كلما كانت أكثر قابلية للتصديق، ويتم تعزيز قابلية التصديق في الظروف التالية:

١- جمع الأدلة مباشرة من قبل المدقق وليس بطريقة غير مباشرة عن طريق مصادر أخرى.

٢- تجمع من خارج الشخصية المعنوية وليس من داخليها.

٣- من خلال رقابة داخلية فعالة تضفي المصداقية على المستندات الداخلية.

وفي معظم الحالات يقوم المدقق بجمع أنواع مختلفة من أدلة الإثبات لتدعيم رأيه في القوائم المالية، بل إن وجود تنوع من الأدلة هو اتجاه الإيجابي، ولما كانت الإدارة هي المسؤولية عن إعداد هذه القوائم المالية، فإن البدء من موظفي الإدارة الذين شاركوا بإعداد هذه القوائم المالية، قد يكون نقطة البداية في رحلة جمع أدلة الإثبات. حيث يتم الانطلاق من هذه النقطة لجمع أدلة أكثر قوة من مصادر أخرى.

والجدير بالذكر بأن ملائمة الدليل تعني نوعيته، بينما كفاية الأدلة تعني كمية وعدد الأدلة ومدى قدرته على إقناع المدقق لتشكيل رأيه عن القوائم المالية.

كما أن الأدلة الملائمة والكافية تهدف إلى معالجة خطر الاكتشاف الذي يمثل بفشل إجراءات فريق التدقيق في تأمين الحماية من التضليل الجوهري، فكلما كانت الأدلة ذات نوعية أكثر ملائمة وذات كمية كافية ومقنعة كلما مثلت تخفيضاً جوهرياً لخطر الاكتشاف.

د- مبدأ التقرير:

الهدف النهائي للمدققين المستقلين **إعطاء تقرير عن التدقيق**، والذي يعتمد على أدلة التدقيق التي تم جمعها، ويبين المدققين في التقرير رأيهم طبقاً لأدلة الإثبات وما تشير إليه إمكانية التعبير عن الرأي المكتوب.

حيث أنه **أكثر أنواع الرأي انتشاراً هو الرأي غير المتحفظ (النظيف)**، والذي يعني أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية في حدود الأهمية النسبية، وهو رأي يريح كافية الأطراف المستفيد من القوائم المالية **وأولها الإدارة الذي يعني العرض العادل إبراء لذمتها خلال العام المنصرم.**

حيث أنه يوجد قضيتين رئيسيتين تأثران على رأي المدقق المهني وحكمه الشخصي وهما:

القضية	الأثر على عمل المدقق	الأثر على المسؤولية	نموذج الرأي
١- القيوم على عمل المدقق	تعديل صياغة التقرير لتحديد طبيعة القيود.	تعديل صياغة التقرير لتحديد المعلومات التي تستبعد المسؤولية	تقرير برأي متحفظ أو تنصل من إبداء الرأي (حجب الرأي).
٢- عدم تطبيق معايير المحاسبة الدولية	تعديل الصياغة غير ضروري	تعديل الصياغة غير ضروري	رأي متحفظ أو رأي سلبي

ثالثاً: معايير التصديق:

تمثل معايير التصديق **مجموعة عامة من المعايير تهدف إلى توجيه عملية التصديق في مجالات أخرى غير التدقيق الخاص بالقوائم المالية** ولما كانت خدمات التأكيد متطورة باستمرار فلا توجد معايير خاصة بخدمات التأكيد (غير التدقيق).

حيث أن معايير التصديق صدرت بعد صدور معايير المراجعة الدولية، حيث أن معايير التدقيق تطلب من المدقق أن يكون ملماً بالمحاسبة والتدقيق، أما معايير التصديق تتطلب ممن يقدم هذه الخدمة أن يكون ملماً بالتباسات الموضوع الذي سيصادق عليه أو يشهد بصحته، إذ أن موضوعات التصديق كثيرة ومتعددة ما يجعل الاعتماد على الأهمية النسبية غير وارد بالمقارنة مع التدقيق.

وفيما يلي أهم مبادئ ومعايير التصديق:

المبادئ	المعايير
إن المدقق مسؤول عن الحصول على تأهيل ملائم وإمكانيات لإنجاز التدقيق	١- على الممارس أن يمتلك تأهيلاً فنياً على إنجاز ارتباط التصديق. ٢- على الممارس أن يمتلك معرفة في الموضوع الذي سيصادق عليه. ٣- على الممارس أن يستند إلى أسباب تحمله على الاعتقاد بأن القضية التي سيصادق عليها تقاس بمعايير ملائمة للمستخدمين.
على المدقق أن يكون مسؤولاً عن تطبيق المتطلبات الأخلاقية	٤- يجب على الممارس أن يتمتع باستقلال في الموقف العقلية في القضايا المتعلقة بارتباط التصديق كافة.
على المدقق أن يتحلى بالشك المهني ويتساءل عن الأحكام المهنية من خلال تخطيط وتنفيذ التدقيق	٥- يجب أن يبذل الممارس العناية اللازمة في تخطيط وإنجاز الارتباط وإعداد التقرير.
للحصول على تأكيد معقول يخطط المدقق للعمل ويشرف على المساعدين	**معايير العمل الميداني:** ١) على الممارس أن يخطط ويشرف على المساعدين
للحصول على تأكيد معقول، يحدد المدقق حدود مناسبة لأهمية النسبة خلال التدقيق	بالاعتماد على القضية المراد تصديقها قد لا تكون الأهمية النسبية مطلوبة في ارتباط التصديق.
للحصول على تأكيد معقول يحدد المدقق ويقيم خطر التضليل الجوهري، سواء كان عائداً للخطأ أو للغش بالاعتماد على فهم الوحدة المحاسبية وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية	قد يكون تقييم خطر التضليل مطلوباً في ارتباط الاعتماد.
يحصل المدقق على أدلة كافية وملائمة حول وجود التضليل الجوهري العائد للغش أو الخطأ من خلال تصميم وتنفيذ الردود على الخطر الذي يتم تقييمه	٢) على الممارس أن يحصل على أدلة كافية لتقديم أساس معقول للاستنتاج الظاهر في التقرير.
بناء على تقييم أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها يعبر المدقق عن رأيه بناء على النتائج التي توصل إليها أو تبين أنه غير قادر على إبداء الرأي من خلال تقرير مكتوب ويركز رأي المدقق عما إذا كانت القوائم المالية أعدت بالنسبة للقضايا الجوهرية بحسب معايير التقارير المالية الدولية.	١- على الممارس أن يحدد القضية أو الموضوع المطلوب تصديقه وطبيعة الارتباط المقرر عنه. ٢- يقرر الممارس عن النتائج التي توصل إليها حول القضية المطلوب تصديقها في ضوء المعايير التي تم قياسها عليها والتقرير عن النتائج. ٣- يبين الممارس كافة تحفظاته حول الارتباط، والآراء التي يفتقدها في التقرير. ٤- يبين الممارس أن التقرير يهدف إلى المعلومات التي تستخدم من قبل الأطراف المحددة فحسب.

رابعاً: معايير التدقيق الدولية:

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تطبيق البيانات المالية وعند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة، والهدف الأساسي من إصدارها **هو إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالمياً.**

وتصدر هذه المعايير عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية ويراعى عند صدور هذه المعايير ما يلي:

١- أنه ما دامت معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى فإنه من المهم لصدور معايير التدقيق الدولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دولياً.

٢- إن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية. إلا أنه لا يمكن أن يتم موازنة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى.

٣- عدم إعطاء أولوية في التطبيق عندما تتعارض مع المعايير المحلية والخاصة بتدقيق القوائم المالية في أي بلد، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها مع الأنظمة والمعايير الدولية.

خامساً: ممارسة المهنة:

من حيث المبدأ كانت ممارسة المهنة منوطة بشخص طبيعي لديه التأهيل العلمي والعملي المناسب، ويتمتع باستقلال ينعكس بنزاهة وموضوعية، على كل الأعمال التي يقوم بها، لكن ضخامة حجم المشروعات الخاضعة للمراجعة، جعلت من الصعوبة بمكان أن يتمكن شخص واحد من إنجاز مراجعة مشروع واحد بفعالية، بل إن ذلك يحتاج إلى عمل فريق يضم عدة أشخاص، كما أن التعامل مع العملاء والمنظمات والدوائر الحكومية والرسمية والمهنية، يحتاج إلى مقر دائم وإلى وجود أشخاص مسؤولين قادرين على اتخاذ القرارات مما يجعل وجود محاسب قانوني يعمل بمفرده **لا يلبي متطلبات سوق المراجعة المعاصر** الذي يحمل في طياته مخاطر مختلفة في طليعتها **خطر المقاضاة**، مما يحتاج إلى تخطيط للعمل وإشراف على كافة أعمال الفريق الذي ينفذ عملية المراجعة.

الأشكال القانونية التي تمارس المراجعة من خلالها:

١- الشخص الطبيعي الذي يعمل بمفرده وقد يساعده بعض المساعدين.

٢- شركة التضامن التي تجمع بين عدد من المحاسبين القانونيين ويتحملون المسؤولية بالتكافل والتضامن.

٣- الشركات المساهمة العامة والتي تمتاز بالفصل بين أصحاب الشركة المساهمين من جهة والمحاسبين القانونيين الممارسين من جهة أخرى، حيث تحدد مسؤولية المساهمين بما يملكونه من رأس المال فقط، وما زال هذا الشكل ممنوعاً قانوناً نظراً للطابع الشخصي الذي يقتضيه عمل المحاسبين القانونيين.

٤- الشركات المساهمة المهنية التي تقدم الخدمات المهنية وهي مملوكة من قبل واحد أو أكثر من المساهمين، وما تزال هذه الشركات قليلة الانتشار في مجال المحاسبة القانونية.

٥- شركات ذات مسؤولية محدودة يسمح بممارستها للمحاسبة القانونية في الولايات المتحدة وبعض الدول الأخرى.

٦- شركات تضامن ذات مسؤولية محدودة وهي الشركات الأكثر شيوعاً في مجال المراجعة يتحمل فيها الشرك مسؤولية مطلقة عن الأعمال التي يمارسها شخصياً أو تتم بإشرافه من قبل أشخاص آخرين تابعين له، إلا أنه ليس مسؤولاً عن الأعمال التي يقوم بها شركاء آخرون.

وبناءً على ذلك فإن الهيكل التنظيمي داخل المنشأة يعرض على النحو التالي:

الموظفون (المساعدون)	من ٠ إلى ٢ سنة خبرة	يعملون في إنجاز كافة الأعمال التفصيلية
المراجع الرئيسي	من ٢ إلى ٥ سنوات خبرة	التنسيق والمسؤولية عن عمل الفريق
المدير	من ٥ إلى ١٠ سنوات خبرة	التخطيط والمتابعة والعلاقة مع العملاء
الشرك (مالك)	أكثر من ١٠ سنوات	الاطلاع على أعمال المراجعة بشكل عام واتخاذ القرارات الإستراتيجية وهو من ملاك المنشأة وعليه مسؤوليات عنها.

1- توقيع رسالة الارتباط مع العميل
2- توقيع تقرير التدقيق

والجدير بالذكر بأن الشركات الأربعة الكبيرة المسيطرة على مهنة المراجعة في العالم هي:

١- Deloitte

٢- Pricewater house cooper

٣- Ernst and young

٤- KPMG

سادساً: السلوك المهني:

إن مهنة المراجعة مثل أي مهنة أخرى لها آداب وتقاليد وسلوك يعين على مزاولي المهنة الالتزام بها **حيث إنها تبين الواجبات التي يطلب القيام بها، وتنظيم العلاقة بين مزاولي المهنة بعضهم ببعض**، ويعتبر غير الملتزم بتلك الآداب والقواعد المهنية مخالفاً لأحكام المهنة ويتعرض للعقوبات التي تضعها المهنة في هذا الصدد.

٦-١- أهداف قواعد السلوك المهني:

أ- رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة الأخرى.

ب- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

ج- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي **الكفاية في التأهيل العلمي والعملي للمراجع،وحياده في عمله والشروط التي يسنها لإمكان الاشتغال بالمهنة.**

د- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمراجعين من العملاء وغيرهم من الفئات المتعددة، بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

٦-٢- السلوك الأخلاقي:

لا يقتصر السلوك الأخلاقي على مراجعي الحسابات في أثناء مزاولتهم لمهنتهم، بل يسري على سلوكهم خارج المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس لأن مسألة الأخلاق كل لا يتجزأ تملي على الإنسان منطلقات مهنية يترجمها إلى مواقف تنسجم مع طبيعة المشكلات التي يواجهها، أي أن مفهوم السلوك الأخلاقي يوجه السلوك الإنساني بشكل عام.

ومنطلقات السلوك الأخلاقي هي:

١- **مشكلة أخلاقية:** وهي التي تظهر عندما يكون على المرء أن يختار بين عدة بدائل والقرار الصحيح ليس واضحاً وضوحاً مطلقاً، أي أن المشكلة الأخلاقية يمكن وضعها كواحدة من الخيارات البديلة التي تؤثر في الآخرين.

٢- **مبادئ أخلاقية:** التي يعود إليها الإنسان عندما يواجه مشكلة معينة، وهذه المبادئ التي يجب أن تكون مرشداً للقرارات التي يتخذها الإنسان لحل تلك المشكلة. والمبادئ نوعين: أ- **مبادئ إلزامية** التي تقود متخذ القرار للعمل حسب متطلبات قواعد السلوك المهني دون الموازنة بين الخير والشر،
ب- **مبادئ النفعية** والمعيار الأساسي في هذه المبادئ هو نتائج الموازنة بين الخير والشر الناتج عن كل قرار، فإن القرار الذي يؤدي إلى خير أعظم هو القرار الأحسن، وأن القواعد الأخلاقية يجب أن تكون نافعة للناس وإلا يجب عدم تطبيقها.

٣- **اتخاذ القرار الأخلاقي**: يمر بالخطوات التالية:

أ- فحص الأعمال البديلة وتوضيحها، والبحث عن كافة الأعمال البديلة.

ب- التركيز على التفكير بنتائج كل عمل أو كل قرار يمكن أن يتخذ عن طريق التنبؤ بوضع مستقبلي مفترض للإجراءات التي تنتج عن كل بديل.

ج- ينبغي على متخذ القرارات أن يأخذ بعين الاعتبار وجهات نظر المتأثرين المفترضين بالقرار المتخذ.

٦-٣ - ميثاق السلوك المهني:

أصدر مجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ميثاق السلوك المهني الذي ينطبق على جميع أعضائه، ولقد تم تطوير هذا الدليل على مدار عدد من السنوات وذلك لكي يعكس المزيد من المسؤولية وينقسم هذا الميثاق إلى أربعة أجزاء وهي:

١- المبادئ وهي تعتبر معايير مثالية للسلوك، (غير قابلة للإلزام).

٢- قواعد السلوك تعتبر عبارات شديدة التحديد، (قابلة للإلزام).

٣- التفسيرات، (غير قابلة للإلزام، ولكن يجب أن يبرر الممارس لماذا خرج عنها).

٤- القواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة، (غير قابلة للإلزام، ولكن يجب أن يبرر الممارس لماذا خرج عنها).

١- مبادئ السلوك المهني وهي:

أ- **المسؤوليات:** يجب على المدقق عند تحمل مسؤوليته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها.

ب- **الصالح العام:** يجب على المدقق أن يقبل الالتزام بالعمل بما يتفق مع الصالح العام وشرف المهنة والثقة العامة وأن يثبت التزامه وولاءه للمهنة.

ج- الاستقامة: يجب على المدقق ومن أجل المحافظة على ثقة الجمهور أن يؤدي كافة المسؤوليات بأعلى قدر من الاستقامة.

د- الموضوعية والحياد: يجب أن يبقى المدقق موضوعياً ومتجرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، وينبغي أن يتمتع المدقق بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة التدقيق وخدمات إبداء الرأي الأخرى.

هـ- العناية المهنية: يجب على المدقق أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة المقدمة من قبله مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن.

و- **مجال وطبيعة الخدمة:** يجب أن يتابع المدقق مبادئ ميثاق السلوك المهني عند تحديد مجال الخدمات التي يؤديها وطبيعتها.

٢- قواعد السلوك:

أ- الالتزام بالاستقلال والنزاهة والموضوعية:

الاستقلال: يعني أن يتمتع المراجع الخارجي بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية للمشروع، حيث يوجد بعض الأمور تضعف من استقلاله. كالمصالح المادية مع الشركة محل التدقيق، علاقة تعاقدية مع المشروع الذي يراجع حساباته.

النزاهة والموضوعية: لا يجوز لمراجع الحسابات أن يقوم عمداً بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهنة المراجعة بما في ذلك تقديم الخدمات الاستشارية للعميل مهما كانت، كما لا يجوز له أن تخضع أحكامه المهنية لآراء الآخرين،

ب- المقدرة والمعايير الفنية:

المقدرة: ويقصد بها ألا يقبل المراجع أو أفراد مكتبة أي عملية مراجعة لا يستطيع إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية المناسبة.

معايير المراجعة: ويقصد بها أن يلتزم المراجع بمعايير المراجعة عند مراجعته للقوائم المالية لإحدى المنشآت.

المبادئ المحاسبية: ويقصد بذلك ألا يبدي المراجع رأيه بالقوائم المالية بأنها أعدت حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، إذا كانت تلك القوائم تحتوي على خروج عن تطبيق أي من هذه المبادئ.

التنبؤ: ينبغي على المراجع آلا يقرن اسمه بأي تنبؤ بعمليات مستقبلية بطريقة تجعل الغير يعتقد أن المراجع يؤكد إمكانية تحقيق ذلك التنبؤ.

ج- المسؤولية تجاه العميل:

١- ينبغي على المراجع عدم إفشاء أسرار العميل الذي يراجع حساباته والتي يكون قد حصل عليها أثناء أدائه المهني إلا بموافقة ورضا العميل، ولكن يستثني من ذلك المعلومات التي تطلبها المحكمة أو الجهات المهنية.

٢- ينبغي على المراجع أن يحدد أتعابه مع عميله سواء بالساعة أم اليوم أم العملية بأكملها، **ويحظر على المراجع ربط أتعابه بنتائج الفحص، والأتعاب لا تعتبر مشروطة إذا تم تحديدها بواسطة المحكمة أو سلطة عامة أخرى. كما في حالات الضرائب.**

د- المسؤولية تجاه الزملاء:

١- المزاحمة أو التعدي على حقوق زملائه.

٢- عروض التوظيف: وهنا يقصد أن على المراجع عدم القيام بتقديم أية عروض بشكل مباشر أو غير مباشر لتوظيف واحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل له بدون إخبار هذا الزميل أولاً.

د- المسؤولية والممارسات الأخرى:

يدرج تحت هذه القاعدة مجموعة من القواعد وهي:

١- الأعمال المخلة والمعيبة: كعدم الالتزام بقواعد السلوك المهني.

٢- الإعلان: لا يحق لمزاول المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان.

٣- العمولات: يجب على المراجع الا يدفع أي عمولات بغرض الحصول على العملاء.

٤- الوظائف المتنافسة أو المتعارضة: أي يجب على المراجع عدم قبول أي عمل آخر غير مراجعة الحسابات لدى الشركة محل التدقيق.

٥- شكل مكتب المراجع واسمه.

<u>**ملاحظة:**</u>تنطبق قواعد السلوك المهني على جميع الأعضاء الذين يمارسون مهنة المراجعة ويتعرض العضو لمحاكمة تأديبية قد تؤدي إلى لومه، أو إيقافه، أو إسقاط عضويته إذا خالف هذه القواعد، ويعتبر العضو مسؤولاً عن التقيد بهذه القواعد لا عن نفسه فقط ولكن أيضاً عن جميع الأشخاص الذين يرتبطون به عند ممارسته للمهنة سواء كانوا خاضعين لإشرافه أم كانوا شركاء له في المكتب.

٣- تفسيرات قواعد السلوك:

تنتج التفسيرات عند سؤال الممارسين للمهنة عن إيضاحات وتفسيرات حول قاعدة معينة من قواعد السلوك المهني، وتعتبر هذه التفسيرات غير قابلة للإلزام ولكن يعد الخروج عنها صعباً إن لم يكن مستحيلاً وعلى المراجع أن يبرر خروجه **عنها في جلسة استماع نظامية.**

٤- القواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة:

تمثل هذه القواعد والأحكام شرحاً صادراً عن اللجنة التنفيذية لقسم السلوك المهني للحالات الواقعية المحددة.

<u>سابعا:</u> دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين:

يهدف هذا الدليل إلى تعزيز وجود المهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي ويحتوي هذا الدليل على ما يلي:

١- الأهداف. ٢- المبادئ. ٣- قواعد السلوك.

١- الأهداف: تهدف هذه القواعد الدولية إلى أن تكون نموذجاً لدليل أخلاقي وطني وهي تضع معايير للمحاسبين المهنيين كما تضع المبادئ الأساسية التي يجب على المحاسبين مراعاتها لتحقيق الأهداف المشتركة. إن الهدف الأساسي لقواعد السلوك الأخلاقي ينبغي احترامه.

وتتطلب الأهداف أربعة احتياجات أساسية هي:

أ- <u>المصداقية:</u> هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات.

ب- <u>المهنية:</u> هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المراجعة.

ج- جودة الخدمات: هناك حاجة للتأكيد على أن الخدمات التي يقدمها المراجعون المهنيون تتم على أعلى مستويات الأداء.

د- الثقة: يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.

٢- المتطلبات والمبادئ الأساسية الضرورية لتحقيق أهداف مهنة التدقيق:

أ- النزاهة: ويقصد بها أن يكون المراجع أميناً في أداء خدماته المهنية.

ب- الموضوعية: ينبغي على المراجع أن يكون عادلاً لا يسمح بالتحيز والإجحاف وتعارض المصالح أو تأثير الآخرين لتجاوز الموضوعية.

ج- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: يجب على مراجع أن يؤدي خدماته بكل عناية وكفاءة ومن واجبه الاستمرار في المحافظة على عرفته المهنية ومهارته بمستوى يثبت أن العميل يستفيد من خدماته المهنية.

د- السرية: ينبغي على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أداء واجباته المهنية.

هـ - السلوك المهني: يجب على المراجع أن يتصرف بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة ويمتنع عن أي سلوك يسئ إلى سمعة المهنة.

و- المعايير الفنية: يجب على المراجع أن ينفذ خدماته حسب المعايير الفنية ذات العلاقة، وأن ينفذ بكل حرص عمله بما يتفق مع متطلبات النزاهة والموضوعية وكذلك الاستقلالية.

٣- قواعد السلوك الأخلاقي:

أ- الجزء الأول: ينطبق على المحاسبين المهنيين.

ب- الجزء الثاني: ينطبق على المحاسبين العاملين في الممارسة العامة.

ج- الجزء الثالث: ينطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين.

فيما يتعلق بالجزء الأول يجرد تحته القواعد التالية:

١- النزاهة والموضوعية.

٢- حل الصراعات الأخلاقية.

٣- الكفاءة المهنية: تقسم إلى مرحلتين: بلوغ الكفاءة المهنية، والمحافظة عليها.

٤- السرية: ويوجد بعض النقاط ينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد إمكانية الإفصاح عن المعلومات السرية: أ- عندما أن يكون الإفصاح مسموحاً به: عندما يقدم تفويضاً بالإفصاح من العميل، ب- عندما يكون الإفصاح مطلوباً بموجب القانون.

٥- الممارسة الضريبية.

٦- الأنشطة عبر الحدود: عندما يؤدي المراجع خدمات مهنية في بلد غير بلده قد يواجه بعض الاختلافات في المفاهيم والقواعد الأخلاقية وهنا ينبغي تطبيق القواعد الأشد والأكثر صرامة. (سواءً كانت قواعد الاتحاد الدولي، أو قواعد البلد الأم، أو قواعد البلد الذي يؤدي فيه المراجع لتلك الخدمات المهنية)

٧- الدعاية: لتعريف الجمهور إلى الخدمات التي يقدمها مكتب المحاسب القانوني. مع مراعاة مجموعة من الأمور عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم وهي:

أ- ألا يستعملوا وسائل تسيء إلى سمعة المهنة.

ب- ألا يبالغوا في ادعائهم في مستوى خدماتهم أو مؤهلاتهم أو خبراتهم.

ج- ألا يسيئوا إلى سمعة المحاسبين الآخرين.

أما فيما يتعلق بالجزء الثاني فتدرج تحته القواعد التالية.

١- الاستقلالية.

٢- الكفاءة المهنية.

٣- الأتعاب والعمولات:

- **الأتعاب:** عند تحديد الأتعاب مقابل خدمة مهنية، فإن على المراجع أن يتحقق بأن نتيجة الأتعاب التي عرضها: أ- لن تضعف جودة العمل وسيبذل العناية اللازمة للامتثال لكافة المعايير والإجراءات المهنية عند أداء هذه الخدمة، ب- لن يضلل العميل فيما يتعلق بنطاق الخدمات التي تشملها الأتعاب المعروضة والأساس الذي سيتم بناء عليه تقاضي الأتعاب في المستقبل.

- **العمولات:** يجب ألا يدفع المراجع عمولة من أجل الحصول على عميل، كما ينبغي ألا يقبل عمولة لتحويل عميل إلى طرف ثالث.

٤- الأنشطة التي لا تتوافق مع الممارسة العامة للمراجعة.

٥- أموال العميل: ينبغي على المراجع عدم الاحتفاظ بأي أموال للعميل أو للشركة محل التدقيق.

٦- العلاقات مع المراجعين الآخرين.

٧- الإعلان والترويج.

أما فيما يخص الجزء الثالث فتدرج تحته القواعد التالية:

١- تعارض الولاء: يجب أن تكون الأولوية عند العال هي دعم الأهداف المشروعة والأخلاقية لمؤسسته، عند تعارض الولاء للمهنة مع الولاء لصاحب العمل.

٢- دعم الزملاء المهنيين.

٣- الكفاءة المهنية: يجب على المراجع أن لا يضلل أو يخدع صاحب العمل بالنسبة لدرجة الخبرة أو التجربة التي يمتلكها.

٤- عرض المعلومات: يجب على المراجع عرض المعلومات بشكل كامل وبأمانة وبطريقة مهنية حتى يمكن فهمها في سياقها الصحيح.

- نهاية ملخص الفصل الثاني -



الفصل الثالث

تقارير التدقيق وأوراق العمل

أولاً: طبيعة تقرير المراجع وأهميته:

- إن الهدف النهائي لخدمات المراجعة يتمثل في إبداء الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية وتمثيلها نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي والتدفقات النقدية، أي بمعنى آخر أن مسؤولية المراجع في هذا الشأن تتحدد فقط بحدود ما جاء في رأيه الذي عبر عنه في صورة تقرير المراجعة.

- ولا بد من الإشارة إلى أن المسؤولية الرئيسة عن إعداد القوائم المالية وتصويرها تقع على عاتق إدارة المشروع محل التدقيق.

- كما أن إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، يعني أن المراجع لا يضمن أو يشهد بدقة القوائم المالية وصدقها، بل إن إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية يتفق مع طبيعة تلك القوائم المالية والعملية المحاسبية، حيث إن كثيراً من بياناتها تستند في تحديد قيمتها إلى أحكام شخصية مستمدة من المبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

وتكون القوائم المالية عادلة عندما لا تخالف معايير المحاسبة الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية.

ثانياً: عناصر التقرير:

يتكون تقرير المراجع من العناصر الأساسية التالية:

أ- **عنوان التقرير**: ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له، ويفضل استخدام مصطلح (تقرير مراجع مستقل).

ب- **الجهة التي يوجه إليها التقرير**: ينبغي أن يوجه تقرير المراجع بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف الارتباط بالمراجعة، ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة الشركة موضوع المراجعة.

ج- **الفقرة التمهيدية (الافتتاحية)**: ينبغي أن يحدد تقرير المراجع البيانات المالية التي تتم مراجعتها وتاريخها والفترة الزمنية التي تغطيها هذه البيانات المالية. ويجب ذكر مسؤولية المراجع ومسؤولية الإدارة.

د- **مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية**: يجب أن يبين تقرير المدقق أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطلب، وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي:

١- تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.

٢- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.

٣- عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

هـ- **مسؤولية المدقق**: يجب أن يبين تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات بناء على التدقيق، كما يجب أن يبين التقرير أنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية، كما يجب أن يوضح تقرير أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية، وأن على المدقق تخطيط وأداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

فضلاً عن ذلك يجب أن يصف التقرير ما يلي:

١- التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.

٢- الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق. بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواءً كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ.

٣- يشمل التدقيق كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للبيانات المالية.

و- **فقرة الرأي:** يجب أن يبين تقرير المراجع بوضوح رأيه بعدالة الإفصاح في القوائم المالية من كافة النواحي الجوهرية، وأن القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية.

إضافة لإبداء الرأي من قبل المراجع حول الصورة الصادقة والعادلة للقوائم، قد يحتاج المراجع إلى إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع القوانين والأنظمة النافذة.

ح- **تاريخ التقرير:** يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال العمل الميداني، ويبين هذا التاريخ أن مراجع الحسابات قد أخذ في الحسابان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المراجع.

خ- **عنوان المراجع:** يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب المراجعة الذي يتحمل المسؤولية عن عملية المراجعة.

ز- **توقيع المراجع:** يجب أن يوقع التقرير باسم منشأة المراجعة أو بالاسم الشخصي للمراجع أو بكليهما وحسبما هو مناسب، ويوقع التقرير عادة باسم المنشأة بالنظر لافتراض أن المنشأة مسؤولية عن عملية المراجعة.

ثالثاً: أنواع الرأي المهني:

إن رأي المراجع في القوائم المالية التي قام بمراجعتها، يختلف تبعاً لاختلاف نتائج عمليتي الفحص والتحقق وما تتطلبه من ضرورة الحصول على الأدلة والبراهين اللازمة للحكم على عدالة الإفصاح الذي تقدمه هذه القوائم، والأحكام الشخصية للمراجع وخبرته.

وقد جرى العرف على إصدار أربعة أنواع من الآراء في تقرير مراجع الحسابات وهي:

١- التقرير النظيف (غير متحفظ). ٢- التقرير التحفظي. ٣- التقرير السالب. ٤- تقرير عدم إبداء الرأي.

إن تعدد أنواع تقارير إبداء الرأي يتفق تماماً مع المفاهيم التي تحكم معايير المراجعة الدولية، والتي تشير بطريقة مباشرة إلى هذا التعدد، حيث إنها تنص على وجوب إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة. وإلا يجب الإشارة إلى عدم إمكانية إبداء رأي واحد.

١- التقرير النظيف:

ويطلق عليه التقرير المطلق أو غير المقيد بتحفظات أو التقرير أو التقرير بدون تحفظات، ويبين هذا التقرير أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية بالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (أو معايير المحاسبة الدولية).

وهو من أكثر التقارير إصداراً بواسطة المراجعين عند أدائهم لخدمة المراجعة، وأكثر قبولاً من جهة نظر المشروعات محل المراجعة.

<u>- تقرير غير متحفظ يبين تأكيد أمر معين وذلك في حال عدم التأكد من النتائج:</u>

في بعض الأحيان يتم تعديل تقرير مراجع الحسابات بإضافة فقرة إيضاحية إلى التقرير لتأكيد أمر معين، ويجب أن تشير هذه الفقرة الإضافية إلى إيضاح حول القوائم المالية تتم فيه مناقشة الأمر بتفصيل أكثر، إن إضافة مثل هذه الفقرة لا تؤثر في الرأي بالنسبة للمراجع ويفضل إضافتها بعد فقرة الرأي وعادة تشير إلى أن المراجع لا يتحفظ في رأيه.

<u>- تقرير مراجع الحسابات في حالة المنشآت في مرحلة الإنشاء:</u>

تعد المنشأة في مرحلة التكوين (الإنشاء) إذا كانت توجه غالبية جهودها إلى تأسيس عمل جديد يتوفر بها أحد الخصائص التالية:

١- إن المنشأة لم تبدأ العمليات الرئيسية المخطط لها، أو

٢- تم البدء بهذه العمليات إلا أنها لا تدر إيرادات هامة.

مثل هذه المنشآت تحيطها حالة من عدم التيقن بسبب أوضاعها الخاصة، وفي أغلب الأحيان لا يتمكن المراجع من إصدار تقريره النموذجي حولها، وفي بعض الحالات قد يضطر إلى حجب الرأي.

إلا أنه في أغلب الأحيان يصدر المراجع رأياً نظيفاً إلا أنه يضيف فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأي، توضح حالة عدم التأكد المتعلقة بالمنشأة في مرحلة التأسيس.

٢- التقرير المتحفظ:

قد لا يتمكن المراجع من إبداء رأي نظيف لدى وجود إحدى الحالات التالية التي لها أو قد يكون لها وفقاً لتقدير المراجع، تأثير جوهري على القوائم المالية مثل:

١- هناك تحديد لنطاق عمل المراجع.

٢- هناك عدم اتفاق مع الإدارة حول القوائم المالية (قبول السياسات المحاسبية أو طريقة تطبيقها أو كفاية الإفصاحات في القوائم المالية).

إن في الحالة (١-) أعلاه قد تؤدي إلى رأي متحفظ أو حجب الرأي، أما الحالة (٢-) أعلاه فقد تؤدي إلى رأي متحفظ أو رأي معارض.

ملاحظة:

على الرغم من أن اتجاهات الممارسة بصورة عامة مؤيدة بقضايا المحاكم تشير إلى أن عدالة الإفصاح هي تلك المنسجمة مع المبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، إلا أن ثمة حالات خاصة قد يعتقد فيها المراجع أن الانسجام مع تلك المبادئ يؤدي إلى التضليل، وعليه عندئذ أن يطلب إلى الإدارة تجاوز المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والإشارة إلى ذلك في التقرير، وغن هذه النقطة تنسجم مع الدور الإيجابي الذي يجب أن يلعبه في تطوير مبادئ المحاسبة.

فضلاً عن أن بعض المنشآت تفضل عرض معلوماتها الاقتصادية المتمثلة بالقوائم المالية والبيانات الأخرى بالاستناد إلى أسس أخرى غير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً كما في الحالات التالية:

١- شركات الضمان.

٢- محاسبة الأساس الضريبي.

٣- محاسبة الأساس النقدي.

إن إصدار الرأي التحفظي يرتبط ارتباطاً مباشراً بالأهمية النسبية للتحفظات نفسها ومدى تأثيرها في عدالة الإفصاح في القوائم المالية، ويشترط أن تكون التحفظات ذات أهمية تبرر ذكرها في التقرير.

والجدير بالذكر أن طريقة كتابة التقرير التحفظي تختلف باختلاف أسباب التحفظات ويمكن ذكر أهم أسباب التحفظات على النحو التالي.

١- تحفظ بسبب قيود على نطاق المراجعة وتتضمن:

أ- عدم كفاي السجلات المحاسبية في السنة السابقة.

ب- عدم ملاحظة المخزون.

ج- المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية.

د- التحفظ حول مصادقات الذمم المدينة.

٢- تحفظ بسبب عدم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً:

جرى العرف أن يقوم المراجع بمناقشة حالات عدم إتباع المبادئ المحاسبية واقتراح تصحيحها، بصورة منطقية منتظمة مع إدارة الشركة، وفي حالة التعديل يقوم المراجع بإصدار تقرير نظيف، وفي حال عدم المراجعة وكانت المخالفات ذات تأثير جوهري فعلى المراجع إصدار رأي متحفظ أو رأي معارض.

٣- تحفظات بسب عدم كفاية الإفصاح: الأمر الذي يتطلب من المراجع أن يصدر تقريراً تحفظياً عن هذه القوائم وإن تقرير المراجع في هذه الحالة يجب أن يبين المعلومات الناقصة في فقرة إيضاحية إذا كان ذلك عملياً.

٤- تحفظات بسبب عدم الاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً:

يناءً على ذلك يجب على المراجع أن يقوم بتقويم التغير في السياسات المحاسبة لتحديد ما يلي:

١- إن المبدأ المحاسبي الجديد لا يتعارض مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

٢- إنه قد تم احتساب تأثير التغيرات في السياسات المحاسبية والإفصاح عنها بطريقة سليمة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

٣- أن تقدم المنشأة تبريراً مقبولاً للتغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية.

إذا كانت المعالجة المحاسبية الجديدة مخالفة لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أو كانت المعالجة المحاسبية لتأثير التغير غير مقبولة وكان تأثير ذلك ذا أهمية نسبية عالية فيجّب إصدار تقرير متحفظ أو تقرير معارض بسبب عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

وإذا لم يقدم العميل تبريراً معقولاً في السياسات المحاسبية فيجب الإشارة إلى ذلك في تقرير المراجع.

كما أنه يوجد تغيرات لا تتطلب تحفظات في التقرير منها:

- تغيرات في التقديرات المحاسبية.
- تعديل أخطاء سابقة.
- التغير في شكل قائمة التغيرات أو أساسها في المركز المالي كعرض صافي التغير عوضاً عن عرض الأرصدة أو التحول من أساس رأس المال العامل إلى الأساس النقدي.

٥- التحفظ بسبب عدم التأكد: عند عدم التأكد من عملية معينة أو من رقم معين في القوائم المالية وكان لتلك العملية أثر جوهري على عدالة الإفصاح في القوائم المالية.

٦- التحفظات بسبب عدم التأكد من استمرار المشروع:

بين المعيار الدولي رقم ٧٠٠ أنه يجب على المراجع أن يقوم فرصة استمرار المشروع، كأساس لإعداد القوائم عند تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة وفي تقويم نتائجها، لأن ذلك يساعد المراجع على ترسيخ مصداقية القوائم المالية. حيث أنه يوجد عدة مؤشرات تدل على استمرارية المشروع من عدم استمراريته منها:

- **مؤشرات مالية:** نسب مالية سالبة، خسائر تشغيل كبيرة، تأخر أو عدم الاستمرار في توزيع حصص الأرباح، عدم القدرة على التسديد للدائنين بتواريخ الاستحقاق، صعوبة التقدي بشروط اتفاقيات القروض. عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج رئيسي ضروري أو تمويل استثمارات ضرورية أخرى.
- **مؤشرات تشغيلية:** تسرب موظفي الإدارة الرئيسيين، فقدان السوق الرئيسة أو الامتياز أو الترخيص، صعوبة في تأين العمالة أو نقص التوريدات الهامة،
- **مؤشرات أخرى:** عدم التقيد بالمتطلبات القانونية لرأس المال أو المتطلبات الأخرى، الدعاوى القضائية ضد المشروع،

٣- التقرير المعارض (السالب):

يطلق على هذا التقرير اسم التقرير العكسي أو المعارض، ويصدره المراجع عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي تمثيلاً عادلاً، طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ولإصدار هذا التقرير يجب أن تكون التحفظات ذات أهمية نسبية كبيرة على القوائم المالية، ويجب على المراجع أن يحصل على الأدلة والبراهين اللازمة لتبرير الرأي المعارض، وكذلك يجب ألا تكون لديه تحفظات ذات أهمية تتعلق بمجال عملية المراجع أو نطاقها.

٤- تقرير عدم إبداء الرأي (حجب الرأي):

يتم إصداره في المحالات التي لا يتمكن فيها المراجع من تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية، وإن أهم أسباب عدم إبداء الرأي هي:

١- وجود تحديد جوهري لنطاق المراجعة لا يمكن المراجع في تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية سواء بسبب الصعوبات التي تضعها إدارة المشروع على هذه النطاق، أم بسبب ظروف خارجة عن إرادة المشروع أو المراجع نفسه.

٢- وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادية حول مبلغ عنصر معين أو نتيجة أو قد يكون من الجسامة والأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية.

٣- عدم استقلالية مراجع الحسابات.

رابعاً: الأهمية النسبية والتقرير:

إن الأهمية النسبية للمخالفات في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، تؤثر في أحكام المحاسب القانوني عند تقرير نوع الرأي الذي يجب إصداره على هذه القوائم، حيث - أنه يصدر المراجع تقرير النظيف إذا كانت المخالفات غير ذات أهمية نسبية.

- وتقرير تحفظي إذا كانت المخالفات ذات أهمية دون أن يكون لها تاثير بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية.

- وتقرير سالب إذا كانت المحالفات من الأهمية بشكل يؤثر بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية، أي أن المخالفات تنفي عدالة القوائم المالية.

والجدير بالذكر أنه لا توجد قاعدة عامة تحدد ما إذا كان عنصر معين يعد مهماً نسبياً أو غير مهم، وإن الأمر متروك للأحكام المهنية للمحاسب القانوني والتي تتأثر بدورها بطبيعة المخالفات وبحجم المشروع وغيرها، حيث إن ما يعد هاماً في مشروع صغير ليس له أهمية تذكر في مشروع كبير، كما أن طبيعة العنصر وقيمته المادية لهما وزن في تقدير الأهمية النسبية من قبل المحاسب القانوني فإذا ما قام المشروع مثلاً بتحميل قيمة العدد والأدوات ذات التكلفة المنخفضة للمصروفات الايرادية دون المصروفات الرأسمالية.

ويستخدم المدقق خطوات معينة لتحديد النوع الملائم لتقرير التدقيق طبقاً لحالات معينة وهذه الخطوات هي:

١- تحديد ما إذا كان هنالك ظروف تتطلب الخروج عن التقرير النظيف،

٢- تحديد مستوى الأهمية النسبية في كل حالة.

٣- تحديد النوع الملائم للتقرير في ضوء كل من المواقف ومستوى الأهمية النسبية.

٤- كتابة تقرير التدقيق.

خامساً: التقرير عن القوائم المالية المقارنة:

تعرض بعض الشركات قوائمها المالية لعامين أو ثلاثة أعوام متتالية، وأن تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية ككل يتضمن سائر القوائم المالية المقارنة والملاحظات والجداول المرفقة بها، وفي مثل هذه الحالة فإن تقرير التدقيق يجب أن يحدث على أساس إعادة النظر في التقارير السابقة، بحسب المعلومات التي حدثت خلال الفترة الواقعة بين كتابة التقارير السابقة والتقرير الحالي عندما يكون المدقق مستمراً من الفترة الماضية إلى الفترة الحالية.

والجدير بالذكر بأن المراجع يصدر تقريره ويعبر عن رأيه بشكل إفرادي بشأن القوائم المالية المعروضة لكل فترة على حدا،

وعندما يقوم وعندما يقوم المدقق بإعداد التقرير عن القوائم المالية للدورة السابقة في سياق عملية التدقيق للدورة الحالية، فإنه قد يصدر رأي يختلف عن الرأي الصادر سابقاً وذلك عندما يكتشف المدقق أحداثاً أو ظروفاً تؤثر بشكل كبير في القوائم المالية للدورة السابقة خلال سير عملية التدقيق في الدورة الحالية.

سادساً: التقرير عن القوائم المالية الموحدة:

أي عند الاعتماد على خدمات مراجع أخر حيث أنه في هذه الحالة يتعين على المحاسب القانوني الأصيل إصدار تقرير إبداء الرأي في القوائم المالية الموحدة أو المجمعة وهنا له أن يختار أحد البدائل الثلاثة التالية:

١- عدم الإشارة إلى خدمات المحاسب القانوني الآخر:

وفي هذه الحالة يتضمن عدم الإشارة إلى المحاسب القانوني الآخر، تحمل المراجع الأصيل كامل المسؤولية عن التقرير في الأجزاء التي راجعها هو أو زميله أو زملاؤه.

هنا على المدقق الرئيسي أن ينصح المدقق الأخر بما يلي:

أ- متطلبات الاستقلال المتعلقة لكل من المؤسسة والعنصر وأن يحصل منه على إقرار كتابي بالتقيد بمتطلبات الاستقلال.

ب- الاستفادة المتوقعة من عمل المدقق الأخر وتقريره وأن يقوم بإجراء الترتيبات الكافية لتنسيق جهودهم في مرحلة التخطيط الأولية للتدقيق.

ج- متطلبات المحاسبة والتدقيق والتقرير والحصول منه على إقرار كتابي يتعلق بالتزامه بها، فضلاً عن ذلك يمكن للمدقق الرئيسي أن يناقش إجراءات التدقيق المطبقة من قبل المدقق الأخر.

٢- الإشارة إلى خدمات المحاسب القانوني الآخر:

وفي هذه الحالة تحدد مسؤولية كل منهم عن الأعمال التي قام بها كل مراجع، إن مثل هذا التقرير يطلق عليه اسم التقرير المتقاسم، على الرغم أنه يوضع من قبل المحاسب القانوني الأصيل فقط. ويتم إتباع هذه البديل غالباً في الأحوال التي يقوم فيها العميل بتعيين المحاسب القانوني الآخر ويجب أن يشر التقرير المتقاسم إلى أجزاء العمل التي قام بها المحاسب القانوني الآخر معبراً عنها بنسبة مئوية أو وحدات نقدية.

٣- إصدار تقرير تحفظي أو تقرير عدم إبداء الرأي:

إن المراجع في الأصل غير ملزم بأن يعتمد على تقرير المراجعة الصادر عن مراجع آخر قام بمراجعة بعض أجزاء نشاط العميل، ومن حقه أن يطالب بأن يقوم هو بنفسه بمراجعة هذه الأجزاء، وإذا ما رفض العميل طلب المراجع الرئيسي بمراجعة هذه الأجزاء فإن هذا الرفض يعد تقييداً لنطاق عملية المراجعة، الأمر الذي يتطلب إصدارتقرير تحفظي أو تقرير عدم إبداء الرأي في القوائم المالية ويتوقف خيار المراجع لواحد من هذين البديلين على التقديرات الشخصية للمراجع وحكمه المهني.

سابعاً: الأحداث اللاحقة وتقرير المراجعة:

إن مصطلح الأحداث اللاحقة كما جاء في المعيار المراجعة الدولي ٥٦٠ يستعمل للإشارة إلى كل من الأحدث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع، وعلى المراجع مراعاة تأثير الأحداث اللاحقة في البيانات المالية وفي تقرير المراجعة.

وتقسم الأحداث اللاحقة كما جاءت في المعيار الدولي إلى:

١- أحداث تقع لغاية تاريخ تقرير المراجع:

على المراجع تنفيذ الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بأن كافة الأحداث لغاية تاريخ تقرير المراجع، والتي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية، قد تم تشخيصها، وتطبق هذه الإجراءات ، إضافة إلى الإجراءات العادية.

٢- حقائق مكتشفة بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية:

هنا لا يتحمل المراجع أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو لطرح أي استفسار يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقرير المراجع، أما خلال الفترة من تاريخ التقرير حتى تاريخ إصدار القوائم المالية فإن مسؤولية إعلام المراجع بالوقائع التي قد تؤثر في القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة، وعند إطلاع المراجع، بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية، على حدث قد يؤثر بشكل جوهري في القوائم المالية، ينبغي عليه دراسة ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة إلى تعديل، ون يقوم بمناقشة الوضع مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب.

وفي حال عدم استجابة الإدارة لطلب المراجع بالتعديل أو الإفصاح ، ينبغي اتخاذ الإجراءات المناسبة، لمنع الاعتماد على تقريره وهذا يتوقف على حقوق المرجع القانونية وعلى مسؤوليته والتوصيات الصادرة عن محاميه.

٣- حقائق مكتشفة بعد إصدار القوائم المالية:

لا يترتب على المراجع، بعد إصدار القوائم المالية، أية مسؤولية لعمل أية استفسارات تتعلق بتلك القوائم المالية.

وفي حال معرفة المراجع بأية واقع كانت موجودة بتاريخ تقرير المراجعة، والتي كانت قد تسبب قيام المراجع بتقييد تقريره لو كان علم بها في ذلك التاريخ، في هذه الحالة فإن على المراجع دراسة عمل إذا كانت هنالك حجة لتعديل القوائم المالية، ثم يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة مع ضرورة اتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف.

فإذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية، فعليه القيام بإجراءات المراجعة الضرورية في تلك الظروف، وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من إعلام أية جهة استلمت القوائم المالية الصادرة سابقاً، مع تقرير المراجع المرفق بها، بالتعديل الذي تم ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة، حيث ينبغي أن يتضمن التقرير الجديد فقرة خاصة بالتعديل.

ثامناً: التقارير الأخرى التي يعدها المراجع:

بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يقوم المراجع أحيانا بأداء خدمات أخرى تتطلب إصدار أنواع متعددة من تقارير يتفق كل منها مع طبيعة كل خدمة، من هذه الخدمات:

١- إبداء الرأي حول قوائم مالية معدة وفقاً لأسس محاسبية شاملة غير المبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

٢- إعداد القوائم المالية.

٣- المراجعة المحدودة للقوائم المالية.

٤- تطبيق إجراءات يتفق عليها على عناصر القوائم المالية كلها أو بعضها.

٥- التقيد بالاتفاقيات التعاقدية.

والتالي شرح بسيط عن كل تقرير:

١- التقارير حول قوائم مالية معدة وفقاً لأسس محاسبية شاملة غير المبادئ المحاسبة المقبولة عموماً:

يعرف الأساس المحاسبي الشامل بأنه مجموعة القواعد والمعايير المستخدمة في إعداد القوائم المالية بحيث تنطبق على جميع العناصر الهامة ويلقى هذا الأساس المحاسبي تأييداً كبيراً.

يجوز إعداد القوائم المالية لغرض خاص وفقاً لأساس محاسبي شامل غير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ولا يمكن اعتبار مجموعة من الأعراف المحاسبية التي توضح لتناسب تفضلات إفرادية أساساً محاسبياً شاملاً.

ومن أمثلة على الأسس المحاسبية الشاملة: الأساس الضريبي، الأساس النقدي. أساس محدد من قبل الهيئة التشريعية.

ويجب أن يبين رأي المراجع فيما إذا تم إعداد القوائم المالية، من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لهذا الأساس المحاسبي الشامل.

٢- تقرير حول إعداد القوائم المالية:

تتضمن عملية إعداد القوائم المالية على عرض المعلومات المالية المقدمة من قبل الإدارة على شكل قوائم وهذا الأمر يتطلب من المراجع أن يقوم بجمع المعلومات المالية وتلخيصها وتصنيفها دون الحاجة إلى اختبار الفرضيات التي تستند إليها هذه المعلومات، وعليه فإن الإجراءات التي يقوم بها المراجع لا تهدف ولا تمكن من إعطاء أية تأكيد حول القوائم المالية.

٣- التقارير حول المراجعة المحدودة للقوائم المالية:

توفر المراجعة المحدودة، تأكيدات معتدلة، حول ما إذ كانت المعلومات موضوع المراجعة خالية من أي خطأ جوهري، ويتم التعبير عن ذلك بصورة تأكيد سلبي، إن عملية المراجعة المحدودة أضيق في نطاقها من عملية المراجعة العادية ولا توفر كل الأدلة التي تتطلبها المراجعة حيث تشتمل المراجعة المحدودة أساسا على استفسارات من المسؤولين وعلى تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية على القوائم المالية ولذلك فإن على المراجع عند إصداره تقرير المراجعة المحدودة حول القوائم المالية أن يشير بوضوح إلى أنه لم يراجع هذه القوائم بهدف إبداء الرأي بعدالة هذه القوائم، إلا انه يبين في تقريره فيما إذا وصل إلى علمه استناداً إلى مراجعته المحدودة، ما يجعله يعتقد بأن القوائم المالية لا تظهر بصورة عادلة من النواحي الجوهرية كافة وفقاً لإطار تقديم القوائم المالية المعتمد.

٤- التقارير عن بعض عناصر القوائم المالية:

قد يكلف المراجع بمهمة القيام بإجراءات متفق عليها وعلى إجراءات خاصة لبعض عناصر القوائم المالية (مثل الضمم المدينة والدائنة و ....)أو أحد القوائم المالية (مثل قائمة الدخل).

وعند قيام المراجع بهذه المهمة يجب عليه إتباع كل من المعايير العامة ومعايير العمل الميداني للمراجعة وكذلك المعيار الثالث والرابع من معايير تقارير المراجعة.

حيث يجب أن يبين التقرير المتعلق بالإجراءات المتفق عليها الهدف من هذه الإجراءات كما يجب أن يشتمل على وصف واف لها حتى يتمكن المستخدم من فهم طبيعة العمل المنفذ ومداه.

٥- تقرير عن الالتزام باتفاقات التعاقدية أو متطلبات قانونية:

قد تلزم بعض الاتفاقات التعاقدية أو المتطلبات القانونية الشركات بتقديم تقرير معتمد بواسطة مراجع، حيث يبين المراجع في تقريره مدى التزام الشركة للشروط الواردة بهذه الاتفاقات أو متطلبات القانونية.

"الهدف معرفة التزام الشركة من عدمه".

وتكون صيغة تأكيد المراجع بالتزام الشركة شروط التعاقدية بلغة النفي في تقرير مستقل، أو فقرة وسيطة مستقلة في تقرير المراجع المرفقة به القوائم المالية، بشرط أن يكون المراجع قد قام فعلاً بمراجعة القوائم المالية التي ترتبط بها شروط التعاقد تحت الفحص.

٦- تقارير المراجع والمتطلبات القانونية:

تتطلب القوانين في بعض الدول من المراجع إضافة فقرات أخرى إلى تقريره النموذجي بخاصة عند مراجعة الشركات الخاضعة قانوناً للمراجعة، ورغم وجود اختلاف في هذه القوانين إلا أنها بشكل عام تتطلب من المراجع أن يذكر في تقريره على سبيل المثال ما يلي:

أ- أن الشركة تحتفظ بسجلات ودفاتر محاسبية نظامية.

ب- أن الشركة تتقيد بالقوانين والأنظمة النافذة.

ج- أن الجرد قد تم وفقاً للأصول المرعية.

<u>تاسعاً:</u> أوراق التدقيق:

على المراجع توثيق الأمور المهمة والتي توفر له قرائن لدعم رأيه، وكذلك قرائن بأن عملية المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة، وعلى المراجع تهيئة أوراق المراجعة بشكل الكامل والمفصل لكي يوفر فهماً عاماً لعملية التخطيط، وتمثل أوراق المراجع، الأوراق العدة من قبل المراجع أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية المراجعة، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو لأفلام أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى.

<u>وتتمثل أهداف أوراق المراجعة بما يلي:</u>

١- مساعدة المراجع على تقديم **تأكيد مناسب** بأن المراجعة قد تم أداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة.

٢- تعتبر الأساس لتخطيط المراجعة.

٣- تعتبر سجلاً للأدلة التي تم تجميعها ونتائج الاختبارات.

٤- تعتبر الأساس لفحص المشرفين والشركاء.

٥- تعتبر الأساس الإعداد تقرير المراجعة.

- تصنيف أوراق العمل:

تصنف أوراق العمل من قبل المراجع عادة بملفين لكل عميل، الملف الأول منهما يطلق عليه اسم الملف الدائم ويحتوي على بيانات تتميز بالديمومة النسبية لا تتغير باستمرار، أما الملف الثاني فيطلق عليه اسم الملف الجاري، ويحتوي علي جميع أوراق العمل التي تختص الفترة الخاضعة للمراجعة.

<u>أ- الملف الدائم:</u>

يحتوي الملف الدائم على البيانات والمستندان التي لها صفة الاستمرارية النسبية والتي لا تتغير على أساس سنوي.

إن هدف الاحتفاظ بالملف الدائم يتلائم مع طبيعة البيانات والمستندات التي يحتوي عليها حيث إنه يستخدم للتعرف على طبيعة نشاط العميل والتنظيم الإداري والمالي والمحاسبي الخاص به.

يحتوي الملف الدائم على بيانات أهمها:

١- اسم العميل ومواقع نشاطه وأرقام هواتفه.
٢- دليل الحسابات.
٣- عقد التأسيس والنظام الأساسي في حالة الشركات المساهمة وعقد الشركة في شركات لأشخاص.

ب- الملف الجاري أو ملف العملية:

يحتفظ المراجع بملف لكل سنة من سنوات المراجعة يطلق عليه اسم الملف الجاري أو ملف العملية أو الملف السنوي ويهدف الملف إلى تحقيق الأغراض التالية:

١- مساعدة المراجع على القيام بالخطوات اللازمة لمراجعة القوائم المالية.

٢- يمثل المصدر الرئيس للمعلومات التي تمكن المراجع من إبداء رأيه في مدى سلامة بيانات القوائم المالية وعدالتها.

٣- يستخدم كدليل على إتباع المراجع معايير المراجعة المقبولة عموما وبذلك العناية اللازمة التي نصت عليها هذه المعايير.

وعلى الرغم من أن كمية المعلومات الموجودة في هذا الملف ونوعيتها تختلف بين مراجع وآخر باختلاف اتجاهاتهما وباختلاف طبيعة العمل المنجزة.

يمكن أن يشمل هذا الملف المعلومات الآتية على سبيل المثال:

١- الأدلة التي تثبت التخطيط للعمل والإشراف على أعمال المساعدين.

٢- بيانات كافية تثبت أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق مع إصدار سجلات العميل المحاسبية.

٣- رأي المراجع بعدالة القوائم المالية.

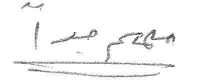
- سرية أوراق العمل وملكيتها:
إن دليل قواعد المهنة وآدابها يعد جميع المعلومات والبيانات التي يحصل عليها المراجع خلال قيامه بأعمال المراجعة معلومات سرية يجب عدم الإفصاح عنها إلا بإذن من العميل، إلا إن سرية المعلومات هذه تنطوي على بعض الاستثناءات، كالإفصاح عن هذه المعومات بأمر من المحكمة، أو اطلاع أعضاء لجان رقابة الجودة التابع لتنظيم المهني على أوراق العمل بهدف تمكين هؤلاء من تقويم جودة العمل الذي أنجزه المراجع.
علاوة على ذلك يجب على المراجع أن يطبق إجراءات مناسبة للحفاظ على أوراق العمل، وأن يحتفظ بها لفترة كافية من الزمن لمواجهة احتياجاته العملية وللوفاء بأية متطلبات قانونية أو مهنية ذات صلة بالاحتفاظ بالسجلات.

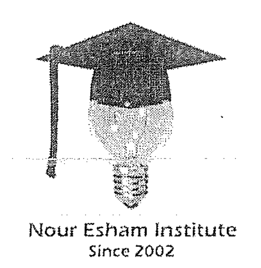
- أوراق العمل ومسؤولية المدقق:

تستند الدعاوى المسؤولية ضد المدققين في مجملها إلى إهمال المدقق في أثناء أدائه لعمله، وعدم بذله العناية المهنية اللازمة، كما قد تستند إلى تواطؤ المدقق مع إدارة المشروع لتضليل مستخدمي القوائم المالية.

ويستند دفاع المدقق إلى إثبات عدم وقوع الإهمال من جانبه عند أدائه لعمله، وإذا كان التقرير هو الوثيقة الأساسية التي يبني المدقق فيها رأيه، فإن أوراق العمل هي المستندات التي تلي التقرير في الأهمية النسبية لمعرفة طبيعة الأعمال التي أنجزها المدقق وإلى أي مدى كان موضوعياً وملتزماً بتنفيذ معايير التدقيق التي قام بعمله على أساسها. وإن هذه الأهمية القانونية لأوراق العمل تتطلب ضرورة تصنيفها بطريقة ملائمة ومناسبة، مع ضرورة اشتمالها على جميع المستندات والأوراق والمذكرات والجداول والمعلومات التي تؤيد قيام المدقق بجميع الخطوات اللازمة لمقابلة مسؤوليته.

- نهاية ملخص الفصل الثالث -





الفصل الرابع
الأساس القانوني لمسؤولية المدقق وأنواعها

أولاً: خطر المقاضاة:

يمكن تعريف خطر المقاضاة بأنه احتمال رفع الدعوى على منشأة المحاسبة القانونية من قبل العميل (أي الشركة التي تمت مراجعة قوائمها المالية التاريخية) أو من قبل طرف ثالث تضرر بسبب اعتماده على تقرير المراجعة.

وإن تقدم النظم القضائية في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية يجعل اللجوء إلى المحكمة أمراً مألوفاً، إذ إن دفاع منشأة المراجعة عن نفسها لا يشمل حمايتها من دفع الغرامات والتعويضات بل حمايتها أيضاً من المساس بسمعتها التي تمثل رأسمالها الذي لا يقدر بثمن، وإن ارتفاع تكاليف المقاضاة يجعل شركات التأمين تتردد عند قبولها التأمين على خطر المقاضاة لمنشأة المحاسبة القانونية، وإذا قبلت فإن التكاليف ترتبط ارتباطاً مباشراً بالخطر.

وقد أشارت بعض الأبحاث التي جرت مؤخراً في الولايات المتحدة إلى أن خوف المنشآت الأربع الكبار من خطر المقاضاة يلعب دورا كبيراً في تحسين نوعية خدماتها.

ثانيا: مفهوم الشخص الحصيف:

لعل ثمة اتفاق فقي أوساط والمحاكم على أن المراجع ليس ضامناً أو مؤمناً على القوائم المالية، بل إن من المتوقع أن يسلك المراجع مسلكاً فيه الشك المنهجي والعناية اللازمة لكن لن يصل إلى الكمال بما يطابق مفهوم العناية اللازمة التي تعتمد على مقومات أهمها:

أ- التأهيل العلمي والعملي:

يمثل هذا المفهوم أول معايير التكوين الشخصي لمراجع الحسابات، حيث إن قوة أية مهنة واحترام المجتمع لها تسمد من قوة الأفراد الذين يزاولونها وتسكهم بقواعد السلوك المهني.

لذلك يجب على المراجع أن يكون على معرفة وإطلاع بالعلوم والأمور التالية لكي يقوم بأداء عمله:

١- أن يكون لديه إلمام بالأمور الإدارية.

٢- أن يكون لديه إلمام بعلم المنطق.

٣- أن يكون لديه إلمام بالعلوم الاقتصادية، والمعلومات الاقتصادية وأهميتها لمستخدمين ومتخذي القرارات.

٤- معرفة بعلم الإحصاء: وكيفية تحديد حجم العينية وسحب العينة.

٥- معرفة نشاط العميل ونظم الرقابة الداخلية عموماً ونظم الرقابة الداخلية لدى العميل خصوصاً.

٦- أن يفهم الظروف الاقتصادية والتكنولوجية للمشروع محل المراجعة.

٧- أن يكون لديه معرفة بالعلوم السلوكية، إذ أن عملية المراجعة، تترك آثاراً سلوكية معينة في سلوك العاملين في المشروع الذين تتفاوت قدراتهم العقلية ومقوماتهم الشخصية واتجاهاتهم وتطلعاتهم وأهدافهم ومستويات تعليمهم وخبراتهم.

٨- أن يكون على إلمام بنظم المعلومات وبنظرية المعلومات. وأهمية المعلومات التي يقدمها إلى مستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في أتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

ويمكن القول إن المراجع يحتاج إلى مجموعة من المقومات ليكون مؤهلا لأداء عمله وهي:

١- تأهيل عملي يتجلى بدرجات علمية معينة.

٢- قدرة من الخبرة والتدريب والتعليم المستمر.

٣- تغذية راجعة.

٤- تعليمات وسياسات تمارسها (منشأة المراجعة).

ولا بد من الإشارة إن أن التأهيل هو مفهوم متحرك وليس ثابتاً إذ أن مجرد الحصول على شهادة المحاسب القانوني لا يعني نهاية المطاف، بل يجب الاعتماد على سياسة التعليم والتدريب المستمر، مما يجعل حامل هذه الشهادة يحتاج إلى دورات تدريبية قصيرة كل عامين على الأقل.

وإن قيام المهنة باعتماد مراجعة النظير والتي تعني تكليف أحد الممارسين المعروفين بمراجعة عينة من أعمال مراجعين آخرين لبيان الثغرات وتلافي العيوب من خلال التعليم المستمر.

ب- الاستقلال:

يمثل استقلال المراجع الحسابات حجر الزاوية في ممارسة المهنة، ويتطلب الاستقلال قيام المراجع بعمله دون التعرض إلى ي ضغوط، وقد كان الاستقلال مرتبط بالمهنة منذ نشأتها، بل إنه هو الذي أوجد المناخ الملائم لنشوئها.

ويمكن القول إنه بدون الاستقلال تصبح عملية مراجعة الحسابات بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها الاجتماعي، بل يغدو ضررها أكثر من نفعها.

ويوجد نوعان من استقلال المراجع لكل منهما مفهومه، ويكونان معاً المفهوم العام لاستقلال المراجع وهما:

١- الاستقلال في الظاهر: ويعني ألا يكون للمراجع أي مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة، مع عميل المراجعة بشكل يجعل سلوكه لا يوحي للجمهور بالاستقلال.

٢- الاستقلال في الواقع: وهو الاستقلال الذهني ويعني أن يكون المراجع نزيها وموضوعياً وأميناً وغير متحيز لطرف ما ضد طرف آخر.

كما جب أن يكون حيادياً في قبول وإنجاز التكليف وإعداد التقرير وعرضه وهذه النوع تحكمه قيم مراجع الحسابات وضميره ومعاييره الذاتية، ولذلك فعاد ما يصعب قياسه.

- أهمية الاستقلال:

يحتل الاستقلال أهمية خاصة لدى مراجع الحسابات، بحيث يتفوق على أي استقلال مفترض في أي مهنة أخرى.

الأمر الذي يقضي بأن يتمتع المراجع بحالة عقلية من الاستقلال التام أثناء مراحل عمله كلها غير أن التسليم بوجود هذه الحالة العقلية المفترضة لدى المراجع غير كاف لطمأنة الأطراف الأخرى على توفر الاستقلال، ولا تمكن المهنة من الصمود أما المهن الأخرى التي أخذت تنافسها في العقود الأخيرة كالمحللين الماليين، أن إن ظهور المراجع بمظهر مستقل يعزز من ثقة الجمهور بخدماته ولعل المظهر المستقل ينال اهتماماً من الجهور أكثر من الحالة العقلية.

وإن النظرة السلوكية إلى عمل مراجع الحسابات تمكننا من تحديد المؤثرات التي قد تضغط على استقلاله وتخرجه عن الاستقلال التام، وبالتالي يمكن بناء على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع.

ومما لا شك فيه أن التعرض في المصلح، بين الإدارة من جهة وسائر الأطراف الأخيرة المستفيدة من المعومات الاقتصادية من جهة ثانية، هو الذي خلق الحاجة إلى وظيفة مراجع الحسابات، وعلى ذلك فإن هذه الإدارة **تمثل مصدر الضغط الأكبر على مراجع الحسابات.** إذ لو لم تشكل مصدراً لعدم ثقة المستخدمين، لما اضطروا للاعتماد على رأي المراجع في عدالة المعومات التي تقدمها الإدارة.

ويجد ضغط الإدارة ترجمته العملية في **المراحل كافة** التي يقوم بها المراجع، فقد تتدخل في وضع برنامج المراجعة فتحرض على التركيز على نقاط دون الأخرى، أو أنها لا تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات كافة التي يريد الحصول عليها إما خوفاً من كشف تلاعبها أو حرصاً على بعض الأسرار.

ولا شك في أن للإدارة وسائل كثيرة بحيث تتمكن من الضغط على استقلال المراجع وجعله متحيزاً لمصلحتها، وقد تمارس الإدارة هذه الضغوط مباشرة، عن طريق تعيين المراجع أو عزله أو تحديد أتعابه،أو أنها تمارس ضغوطاً غير مباشرة، عن طريق استخدام نفوذها لدى جهات أخرى أو الاعتماد على شركائها في مواقع النفوذ لإرغام المراجع على السير بركابها.

لذلك عمد التشريع الأمريكي عام ١٩٧٧ إلى تقسيم مجلس الإدارة إلى لجنتين: لجنة تنفيذية تضمن المدير العام والمدير التنفيذيين العاملين في الشركة، ولجنة مراجعة، مهمتها تعيين المراجع الخارجي والداخلي ومتابعة تقاريرهم وتحديد أتعابهم وهي لجنة غير تنفيذية من ذوي السمة الحسنة ولا تشترك بالقرارات اليومية وقد تبعت دول العالم التجربة الأمريكية في هذا المجال.

- أبعاد استقلال المراجع:

يوجد ثلاث أبعاد لاستقلال المراجع وهي:

١- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق: ويقصد بذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أداؤه وذلك في حدود الإطار العام لمهام المطلوبة.

ولا شك في أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة وكذلك عدم تدخلها في تعديل الإجراءات التي وضعها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

٢- الاستقلال في مجال الفحص: ويقصد به بعد المراجع عن أية ضغوط أو تدخل في عملة اختيار المجالات والأنشطة وتتضمن:

١. حق المراجع الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات الشركة ودفاترها ومكاتبها وفروعها.
٢. التعاون المثمر والفعال بين المراجع والعاملين بالشركة خلال عملية الفحص.
٣. عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص، أو محاولة قبول المراجع لبعض المفردات والمستندات دون مراجعة أو فحص.
٤. البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر في عمليات الفحص.

٣- الاستقلال في مجال إعداد التقرير:

ويعني عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير في إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير في طبيعة الرأي النهائي بعدالة القوائم المالية محل الدراسة ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

أ- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.
ب- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير.
ج- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى سواء بقصد أو بدونه.
د- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أم عند إبداء الرأي الفني عن عدالة القوائم المالية.

- مقومات استقلال المراجع:

هنالك بعض المقومات قد تؤثر على استقلال المراجع وأهمها:

١- التعيين:

حصر قانون التجارة السوري حق تعيين المراجع بيد الجمعية العمومية للمساهمين حرصاً على تعزيز الاستقلال.

إلا أن لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة أناطت هذا الحق بلجنة التدقيق التي أصبحت الآن تمثل تنظيما خاصاً يهدف إلى ضان عدالة القوائم المالية وضان استقلالية المحاسب القانوني وإن عضوية هذه اللجنة تقتصر في أغلب الأحوال على أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين، وتتكون عادة من ثلاثة أعضاء إلى خمسة أعضاء، ولا تشمل هذه اللجنة في عضويتها أحد المديرين التنفيذيين.

وهم مهام هذه اللجنة:

١- اختيار المحاسب القانوني وتحديد أتعابه وتدقيق محتويات رسالة الارتباط قبل الموافقة عليها.
٢- دراسة خطة التدقيق الي يضعها المحاسب القانوني ومناقشتها.
٣- دراسة توصيات المحاسب القانوني واقتراحاته واعتراضاته ومناقشتها.
٤- دراسة القوائم المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة لاعتمادها.
٥- دراسة الموضوعات التي يعتقد المحاسب القانوني بوجوب عرضها على مجلس الإدارة ومناقشتها.
٦- دراسة رأي المحاسب القانوني في الرقابة الداخلية ومناقشتها.

وإن الأخذ بأسلوب لجنة المراجعة هو أكثر ضماناً لاستقلال مراجع الحسابات إذ إن ترك الموضوع للجمعية العمومية للمساهمين يضمن الاستقلال من الناحية النظرية فقط، ويحتاج إلى مساهمين على مستوى مقبول من الخبرة والوعي، إذ من المعروف أن الإدارة تهيمن على الجمعية العمومية، ولا تعطي في كثير من الأحيان فرصة المناقشة الديمقراطية لموضوع تعيين الراجع وغيرها من الموضوعات الهامة الأخرى، أما تعيين مثل هذه اللجنة فيجب ألا يشمل أعضاء من المديرين التنفيذيين كان يرأسها رئيس مجلس الإدارة ويشترك في عضويتها أعضاء من خارج الإدارة من المعروفين بخبرتهم ونزاهتهم مما يضمن الإشراف الرقابي الناسب على العمل التنفيذي الذي يقوده المدير العام الذي يجب أن يختلف عن رئيس مجلس الإدارة، وهذا يؤدي إلى تعزيز استقلال مراجع الحسابات وتحريره من ضغوط الإدارة التنفيذية.

٢- العزل: من الطبيعي أن جعل سلطة عزل المدقق بيد الإدارة يمثل مصدر تهديد لاستقلاله بحيث تقوم الإدارة بعزل المدقق إذا لم يلب مطالبها ويمتثل لتوجيهاتها، لذلك معظم التشريعات وضعت سلطة عزل المدقق بيد الجمعية العمومية، كما فعل المشرع الإنكليزي والسوري، أما المشرع الأمريكي وضع سياسة العزل بيد لجنة التدقيق.

٣- الأتعاب: حيث أن المدقق يأخذ رقم أتعاب ولا يأخذ أجراً أو راتباً أو تعويضات، حيث أنه تم وضع سلطة تحديد رقم الإتعاب بيد الجمعية العمومية، للحفاظ على استقلال المدقق، ومنعاً من ضغوطات الإدارة عليه. أما المشرع الأمريكي سلطة تحديد أتعاب المدقق بيد لجنة التدقيق.

٤- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المشروع: لا شك في أن وجود مصلحة اقتصادية للمدقق مع إدارة المشروع يعرض استقلاله للتهديد، وقد نصت القوانين على ضرورة عدم وجود مصلحة اقتصادية للمدقق مع المشروع أو إدارة المشروع، كامتلاك أسهم بالشركة، أو العمل كموظف لدى المشروع .... إلخ.

حيث أنه في سورية نصت المادة رقم ٢٣٦ من القانون التجارة على ما يلي:

أ - كل ما ينال لأي سبب أجراً أو تعويضاً من شركة أو من أحد أعضاء مجلس الإدارة أو من أي مشروع يملك عشر رأس مال الشركة أو تملك الشركة عشر رأس ماله.

ب- كل شريك لأحد أعضاء مجلس الإدارة في أعماله أخرى.

٥- الخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة: حيث أن تقديم الخدمات الاستشارية للشركات يجب أن لا يسلب تلك الشركات دورها الإداري ويشترط ألا تكون هنالك مشاركة أو مسؤولية في القرارات الإدارية المتخذة بناءً على الخدمات الاستشارية المقدمة.

٦- **تبديل المراجع بعد مرور معينة:**

إن خطورة بعض عليات الغش والتلاعب والكشف عن أن بعض مراجعي الحسابات قد شاركوا فيها، أو سكتوا عنها عن معرفة وليس عن جهل، أدت إلى ارتفاع الأصوات في المجتمع المالي تطالب بضرورة وضع مزيد من الضوابط على العلاقة بين الإدارة ومراجع الحسابات، وأول هذه الضوابط التي تجري المطالبة بها، هي وضع مدة زمنية الاستمرار المراجع في مراجع الحسابات المشروع نفسه، والهدف من ذلك هو تجنب نشوء علاقة شخصية بينه وبين أعضاء مجلس إدارة الشركة على حساب مصلحة المساهمين والجمهور فبعضهم يقترح مدة محددة (٣ أو ٥ سنوات مثلاً).

والجدير بالذكر أن لتبديل المراجع مزايا وعيوب نذكرها:

<u>المزايا تبديل المراجع من فترة إلى أخرى:</u>

أ- إمكانية اكتشاف أخطاء النظام المحاسبي السابق والتي لم يستطع المراجع السابق من اكتشافها.

ب- إن المنافسة الثابتة التي تحدث للحصول على المراجعين بما تتطلبه من شهرة وأتعاب أكبر، ستشجع المحافظة على أرفع المعايير المهنية والالتزام بها.

<u>العيوب تبديل المراجع من فترة إلى أخرى:</u>

أ- أن هذا غير مألوف بالنسبة إلى المهنة وبخاصة أن المهنة تنادي باستمرارية المراجع من سنة إلى أخرى، وأية مخاطرة لفقدان استقلالية المراجع يبدو مبالغاً في تقويمها بالقياس إلى العلاقة الحسنة التي ستنشأ بين المراجع والعميل بسبب استمرارية المراجع.

ب- أن تغيير المراجع بصفة دورية سيؤدي إلى زيادة تكاليف التدقيق.

ج- لكي تحافظ على الاستقلال فإنه يمكن الاكتفاء بالتغير الدوري للكادر الذي يقوم بالعمل الميداني في عملية الراجعة مع الحفاظ في الوقت نفسه على استمرارية أولئك الذين يتولون مهام الإشراف فيها.

وأخيراً فإن معايير المراجعة الدولية لم تحدد معياراً خاصاً لاستقلال المراجع عند قيامه بعملية المراجعة وإنما عطت هذا الجانب بشكل غير مباشر، حيث أكدت على بعض الشروط والصفات الواجب توافرها لضمان استقلال المراجع، من هذه الصفات: الاستقامة والموضوعية والاستقلال والحفاظ على أسرار عملائه.

والجدير بالذكر أنه ما زال معيار الاستقلال محور اهتمام المهتمين بالمهنة لما له من تأثير جوهري على كيان مهنة المراجعة، كمهنة تسعى لأن تصبح مستقلة عن الإدارة والملاك.

<u>ثالثا</u>: معنى المسؤولية وأنواعها:

إن إخلال المراجع بواجباته يجعله مسؤولاً عن النتائج أو الأضرار الناجمة عن ذلك مما يفسح المجال للأطراف المتضررة بمساءلة المراجع أمام القضاء ومطالبته بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر بالإضافة إلى تضرر سمعة المراجع الأدبية والمهنية، وما قد يتعرض له من مسؤوليات جنائية،ويأمل المجتمع من تقرير المراجع أن يقدم له صورة واضحة عن ظروف المشروع الذي قام بمراجعته وتحمل المراجع مسؤولية الإفصاحات غير العادلة التي قد تظهر في القوائم المالية واكتشافه سائر المخالفات والأخطاء أو أعمال الغش التي تكون قد حدثت خلال الفترة التي يغطيها بمراجعته.

والمسؤولية القانونية الناتجة عن مخالفة القوانين الموضوعة لحماية جمهور المستثمرين إما أن تكون مسؤولية مدنية أو مسؤولية جنائية، وتنتج المسؤولية الجنائية عن ارتكاب فعل جرمي من قبل الراجع يكون في حد ذاته موجهاً ضد المجتمع، ويعاق عليه بالسجن أو بدفع غرامة أو بالعقوبتين معاً، أما المسؤولية المدنية فتنطوي على مخالفة حقوق شخص أو أشخاص محددين مثل عميل المراجعة أو طرف ثالث، وتقتصر العقوبة هنا على دفع تعويض مادي ولا بد من الإشارة إلى أن بعض تصرفات المراجع قد تعرضه إلى المسؤوليتين في الوقت نفسه.

ويمكن القول إن المراجع مسؤول أمام الطرف الثالث في حال:

١- كان إهماله فادحاً.

٢- كان إهماله عادياً وكان المراجع يعلم بأن طرفاً ثالثاً معروفاً من قبله سيعتمد على تقريره، وأمكن إثابت عدم مراعات المراجع مستوى معقولاً من العناية المهنية في أداء وظيفته.

٣- كان إهمال المراجع عادياً حتى لو لم يكن يعرف الطرف الثالث عند كتابة تقريره، ولكن توقع المراجع استفادة الطرف الثالث من تقريره.

التمييز بين مصطلحات:

١- الإهمال العادي: يتمثل في عدم مراعاة العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المراجع المهمات المهنية، دون أي محاولة للخداع أو لارتكاب الاحتيال، وتتضمن العناية المهنية اللازمة استخدام المعرفة والمهارة والحكم التي يملكها عادة الممارسون في ظروف الممارسة المماثلة، ومثلها أن ينسى المراجع الاستفسار عن الالتزامات المتنازع عليها.

٢- الإهمال الجسيم: يعد الإهمال الجسيم أكثر خطورة من الإهمال العادي وأقل خطورة من الاحتيال، ويتمثل باللامبالاة والخروج عن معياري العناية الواجبة والكفاءة عند تنفيذ الواجبات، ومثاله: إخفاق المراجع في مراجعة عدة حسابات هامة. وبمعنى آخر يتمثل الإهمال الجسيم عندما يصدر المراجع تقريره دون أخذ خطوات معقولة لمعرفة ما إذا كانت القوائم المالية ملائمة ويسمى عادة بالاحتيال الضمني.

٣- الاحتيال: هو الأكثر خطورة من الإهمال العادي والإهمال الجسيم وإذا تم برهنته فإنه يسمح لفئة واسعة من المدعين بمساءلة المراجع بنجاح، ويظهر الاحتيال عندما يصدر المراجع تقريراً غير متحفظ عن القوائم المالية وهو على علم بأنها محرفة.

وخلاصة القول:إن الجمهور يحاول تحميل مراجع الحسابات مسؤوليات كاملة بينما أن المهنة تحاول التنصل من أكبر قدر من المسؤولية الناتجة عن الإهمال والخطأ اللذين ترتكبهما الإدارة بمستوياتها المختلفة والتي لم يستطيع المراجع اكتشافها وتبرر المهنة رأيها من أن القول بمسؤوليات أكبر يؤدي حتماً إلى توسيع إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع في الوقت الحاضرة وهذا ينعكس على تكاليف عملية المراجعة.

وهكذا فإن الأساس القانوني يعتمد على مفهوم المراجع الحصيف أي أن يكون المراجع حصيفاً عارفاً بالمهمة التي يقوم بها وينفذها بإتقان.

أنواع المسؤولية:

١- مسؤولية أدبية (اجتماعية).

٢- مسؤولية مهنية.

٣- مسؤولية قانونية.

١- المسؤولية الأدبية (الاجتماعية):

تعبر المسؤولية الأدبية لمراجع الحسابات عن التزاماته وواجباته نحو المجتمع الذي يمارس فيه مهنة المراجعة، حيث إن الدور الذي أناطه المجتمع بمراجع الحسابات جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقي من الرشوة أو الفساد أو إساءة الاستعمال بحس المعايير الأخلاقية التي يتبناها المجتمع في مرحلة من المراحل.

ولكي يفي مراجع الحسابات بمسؤوليته الاجتماعية نحو هذا المجتمع فعليه:

١. أن يساعد المجتمع في رقابة إدارة المشروع، من خلال مراجعة حسابات المشروع بكفاءة مهنية.
٢. أن يوسع مجالات المراجعة بحيث تشل مراجعة الآثار المالية لتصرفات المشروع الاجتماعية، مثل المساهمة في مشروعات التنمية المحلية،
٣. أن يدرك دائماً أن عامة المجتمع يمثلون طرفاً ثالثاً صاحب مصلحة في المشروع، حتى ولو كان المشروع مشروع خاصاً.
٤. أن يساهم من خلال جودة مراجعة الحسابات الشركة، في عدم إلحاق أدنى ضرر بالمستثمرين من أفراد الشعب وأن يحرص على أن يلعب تقريره دوراً في ترشيد قرارات المستفيدين من خلال زيادة إمكانية اعتمادهم على المعلومات المحاسبية والثقة بها.

٢- المسؤولية المهنية:

تعبر المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات عن التزامه وواجباته تجاه المهنة بشكل عام وتجاه عميلة وتجاه زملائه في المهنة.

٣- المسؤولية القانونية:

إن أهمية الدور الذي يضطلع به مدقق الحسابات، جعل الدول المختلفة لا تترك أمر مسؤوليته ليقررها ضميره السلكي، وأن نظرة المجتمع، أو المهنة، بل تدخلت بها لتقرها بتشريعات قانونية ولا بد لبحث المسؤولية القانونية من التطرق إلى النقاط التالية بالإيجاز المناسب:

أ- التمييز بين فشل الأعمال وفشل التدقيق وخطر التدقيق:

ترى فئة كبيرة من المهنيين أن السبب الرئيسي في رفع الدعاوى القضائية ضد المدققين يعود إلى عدم استيعاب مستخدمي القوائم المالية للفرق بين فشل الأعمال وفشل المراجعة والفرق بين فشل المراجعة وخطر المراجعة.

يحدث فشل الأعمال:

- عند عدم قدرة المنشأة على دفع ديونها أو
- عدم قدرتها على مواجهة توقعات المستثمرين أو
- بسبب وجود ظروف اقتصادية أو داخلية بها. (مثل الكساد، اتخاذ الإدارة لقرارات غير صحيحة، أو وجود منافسة غير متوقعة في النشاط الذي تعمل فيه.

يحدث فشل التدقيق:

عندما يصدر المراجع تقريراً خاطئاً كنتيجة لعدم تطبيق متطلبات معايير المراجعة المقبولة عموماً كأن يقوم المراجع بتعيين مساعدين غير أكفياء لأداء مهام المراجعة مما سيؤدي إلى عدم اكتشاف التحريفات الهامة. وكان من الممكن اكتشاف هذه التحريفات في حالة وجود مراجعين أكفياء.

أما خطر التدقيق:

فيشير إلى الخطر الناتج عن استنتاج المراجع عدالة القوائم المالية وإصداره لتقرير نظيف، في حين أن القوائم المالية تحتوي على تحريفات ذات أثر جوهري في ضوء مستوى الأهمية النسبية.

حيث أن معظم المهنيين متفقون على أنه في معظم حالات فشل المراجعة يثار الشك حول ما إذا كان المراجع قد بذل العناية المهنية الكافية، فإذا فشل المراجع في بذل العناية، يحدث فشل المراجعة.

ومن الصعب في الواقع أن يتم تحديد متى فشل المراجع فيبذل العناية بسبب تعقد إجراءات المراجعة، بالإضافة إلى صعوبة تحديد من له الحق في التعويض نتيجة تنفيذ المراجعة في ضوء الأعراف القانونية وعلى الرغم من ذلك فإن فشل المراجع في بذل العناية سيؤدي إلى مساءلته قانونياً، حيث أنه تواجه منشآت المراجعة صعوبات من جراء وقوع فشل الأعمال وليس فشل المراجعة.

ب- الأساس القانوني للمسؤولية:

أخذت معظم التشريعات القانونية الحديثة بمفهوم **الوكالة** لتفسير المسؤولية المراجع وتحديدها مشبهة مفتش الحسابات بالوكيل من حيث تعينه بقرار من الجمعية العمومية للمساهمين وتقديمه تقريراً عن وكالته إلى تلك الجمعية.

إن استعارة مفهوم الوكالة لتحديد مسؤولية مراجع الحسابات لا تفي بالغرض، إذ إن الجمعية ليست حرة في تعيين مراجع الحسابات، بل هي مضطرة لذلك بحكم القانون، وإذا كان عقد الوكالة المحرر بين تلك الجمعية ممثلة بمجلس الإدارة والمراجع كافياً لتفسير مسؤولية المراجع تجاه المساهمين فكيف نفسر مسؤوليته تجاه الأطراف التي تستفيد من تقرير مراجع الحسابات دون أن تدفع إتعابا أو تشارك في تعيينه وتحدد مدى وكالته.

ج- أنواع المسؤولية القانونية (المدنية):

تقسم إلى نوعين النوع الأول **المسؤولية العقدية** الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المراجع بعميله، ويترتب عليه مساءلة المراجع عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل،

أما النوع الثاني: فهو **المسؤولية التقصيرية** وهي مسؤولية المراجع تجاه الأطراف الأخرى من غير المساهمين الذي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المراجع.

إلا أن تحقيق المسؤولية المدنية، عقدية كانت أو تقصيرية يشترط توافر شوط أو أركان هي:

١- الضرر: يعد الضرر ركناً أساسياً في المسؤولية سواء أكانت تعاقدية أم تقصيرية، سواء كان هذا الضرر مادياً أم أدبياً، وقد أقرت إحدى المحاكم الأمريكية مسؤولية المراجع نتيجة فشله في اكتشاف الأعمال غير القانونية التي كان من الممكن كشفها لو بذلت العناية المعتادة، مع العلم أن الكشف عن هذه المخالفات يستوجب إبلاغ الجهات المختصة عنها وليس إبرازها في التقرير ويمكن التعبير عن الضرر بخسارة مالية عانى منها أحد مستخدمي القوائم المالية ويمكن إثبات الضرر عن طريق إهمال المراجع وعدم بذله العناية اللازمة.

٢- الإهمال: والقاعدة العامة ألا يسأل المراجع مدنياً إلا في حدود إهماله، أما حيث ينتفي الإهمال فلا محل لمساءلته، حيث تؤثر درجة الإهمال في نتيجة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراجع الحسابات لذا من المفيد التفريق ما بين الأمور التالية:

أ- الإهمال البسيط: إن غياب مستوى عقول من العناية من أي فرد يكون متوقعاً في ضوء ظروف معينة ويجب عند تقويم مدى إهمال المراجع أن يتم التعرف على الطريقة التي كان سيتبعها المراجع الكفء إذا واجه الموقف نفسه.

ب- الإهمال الجسيم: يحدث نتيجة عدم بذل أقل قدر من العناية ويتعادل سلوك المراجع في هذه الحالة مع السلوك المتوقع من شخص **يتمس بالطيش.**

ج- الغش الاستدلالي: ويشر إلى وجود قدر من الإهمال الشديد أو غير المعتاد مع عدم وجود نية في الخداع أو إلحاق الضرر بالآخرين ويطلق على هذا الغش المتهور في الإهمال وفي حالة المراجع يعرف مصطلح التهور من قبل محكمة الاستئناف الفيدرالية :على أنه إبداء المراجع لرأي في القوائم المالية في الوقت الذي يتوافر لديه اعتقاد راسخ بعدم توفر المعلومات التي من خلالها التوصل لهذا الرأي.

د- الغش: ويقع عند حدوث التحريفات وتوافر المعرفة لدى المراجع عن أثرها السلبي ووجود النية لديه لخداع الآخرين.

٣- العلاقة السببية بين الإهمال والضرر:

لا يكفي لقيام مسؤولية المراجع المدنية توفر الإهمال في جانبه، وحدوث ضرر للمدعي بل لا بد من وجود علاقة سببية بين الإهمال واضرر أي **لا بد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال.**

وبشكل عام يمكن القول لكي تقع المسؤولية المدنية على المراجع، على المدعى أن يثبت أنه اعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراراته بالإضافة إلى ذلك يجب عليه أن يثبت ما يلي:

- أن هذا الاعتماد هو الذي سبب خسارته.
- أن المراجع كان مهملاً إهمالاً جسيماً أو متهوراً أو أ،ه سلك مسلكا غير نظامي أو كان مخادعاً.
- أن المراجع قد توقع الضرر أثناء إعداد تقريره.

٤- **المسؤولية الجنائية:** وهي المسؤولية الناجمة عن فعل جرمي يقوم به مراجع الحسابات في أثناء ممارسة عمله بموجب دعوى عامة تحرها النيابة العامة وليس المتضررون كما في المسؤولية المدنية. إذ إن الفعل الجرمي يؤدي إلى إلحاق الأضرار بالمجتمع وتجدر الإشارة إلى أن المسؤولية الجنائية تحتاج إلى توافر أركان ثلاثة هي:

أ- **الركن القانوني:** وينطلق من القاعدة القائمة لا جريمة ولا عقوبة بدون نص قانوني.

ب- **المادي:** النشاط الإجرامي بحد ذاته أي القيام بعمل أو الامتناع عن القيام بعمل. (عدم اخبار السلطات عن حوادث الرشوة والفساد أو التستر عن المسؤولين.

ج- **معنوي:** أن المراجع لا يسأل جزائياً إلا إذا أقدم على فعل عن إدراك وفهم لهذا الفعل والنتائج المترتبة عليه.

ومن الجرائم التي يمكن أن يرتكبها المراجع:

١- **جريمة الإضرار بالأموال العامة من سرقة أو اختلاس أو إساءة أئتمان:**

أ- وفقت مواد قانون العقوبات بين الجرائم التالية:

١- التسبب بإلحاق الضرر بالأموال العامة نتيجة عدم المحافظة عليها.

- **حيث أنه يتحقق الركن المادي بالنسبة للإهمال إذا أدى هذا الأمر على وقوع الضرر بالأموال العامة وقامة الرابطة السببية. أما الركن القانوني فيحدده القانوني.**

٢- سرقة الأموال العامة أو اختلاسها أو إساءة الائتمان عليها.

- أما على صعيد سرقة الأموال العامة أو اختلاسها فيتحقق هذا الركن بالنسبة إلى المدقق إذا قام بالاستيلاء على ملكية المال الأمر الذي يسبب ضرراً للمجتمع وتعد الجريمة قائمة ولا يمكن تصور وقوع السرقة بشكل غير مقصود، أما على صعيد الركن المادي فتم تحديده بالقانون.

ب- بالنسبة إلى إساءة الائتمان فيعد المدقق مجرماً إذا أقدم عمداً على **كتم سند أو اختلاسه أو إتلافه أو تمزيقه.**

٢- **جريمة الإفشاء بالأسرار المهنية والامتناع عن الشهادة:**

يجب على المدقق أن يحافظ على أسرار مهنته وإذا خالف ذلك فيعد مجرماً، إلا أن المحافظة على الأسرار لا يعني تستر المدقق على الجرائم المخلة بالنظام العام أو الامتناع عن تزويدها بالمعلومات المطلوبة أو تزويدها بمعلومات مضللة.

٣- **جريمة التزوير:** يقصد به: تحريف مفتعل للحقيقة في الوقائع والبيانات التي يراد إثباتها بصك أو مخطوط يحتج بهما ينجم عنه ضرر مادي أو معنوي أو اجتماعي.

٤- **النصب والاحتيال:**

الاحتيال هو حمل الغير على القيام بأعمال معينة برضى منهم ناجمة عن الغش والخداع الذي قام به المدقق، **والجرائم التي تقع تحت هذا العنوان متعددة نذكر منها:**

أ- إصدار أسهم أو حصص التأسيس وتسليمها لأصحابها أو عرضها للتداول قبل صدور القرار الوزاري القاضي بتصديق نظامها أو السماح بزيادة رأسمالها.

ب- إصدار الأسهم ذات النصيب في سورية.

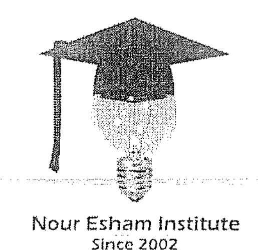
ج- إصدار إسناد القرض وعرضها للتداول بصورة مخالفة لأحكام القانون.

د- إجراء اكتتابات صورية للأسهم أو قبول دفعات الاكتتاب بصورة وهمية غير حقيقة.

٥- **جريمة التسبب بالإفلاس الاحتيالي:** كأن يقوم المدقق بنشر بعض الوقائع الكاذبة للإضرار بأطراف معينة كالدائنين مثلاً وذلك عند قيامه بالتلاعب ببعض البيانات لافتعال الإفلاس ويعد ذلك جريمة وتطبق عليه الأحكام المناسبة.

٦- **جريمة تزويد السلطات بمعلومات مضللة:** حيث أن المدقق مسؤول أما القضاء عن الإدلاء بالمعلومات الصحيحة عند طلبه للشهادة وإلا عد مجرماً **يتحمل مسؤولية جنائية.**

- نهاية ملخص الفصل الرابع -



الفصل الخامس

بعض مسؤوليات المدقق في المعايير الدولية

أولاً: مسؤولية المدقق الحسابات عن اكتشاف الخطأ والغش:

إن عملية التدقيق تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بأن التقارير المالية بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري متعمد أو غير متعمد. وإن التأكيدات المعقولة هي مفهوم يتعلق بأن القرائن وأدلة الإثبات في المراجعة ضرورية لتمكين المدقق من الاستنتاج بأنه يس هنالك أي تحريف جوهري متعمد في التقارير المالية بشكل عام.

أ- مفهوم الخطأ وأسبابه:

1- مفهوم الخطأ: يعني تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية، مثل خطأ في جمع البيانات أو معالجتها، كما يمكن تعريف الخطأ بأنه عبارة عن الأخطاء التي لا ترتكب عمداً أو بناءً على تصميم سابق. أو على أنه عجز السجلات المحاسبية عن الإفصاح عما حدث فعلاً بشكل غير عمدي.

ومن المعروف أن عدم الوقوع بالأخطاء أساساً أو اكتشافها قبل إعداد القوائم المالية هما من المهمات الأساسية لإدارة المشروع وبخاصة الإدارة المالية وأقسام الحسابات والمراجعة الداخلية.

ولا شك في أن احتمالات اخطأ تنشأ من مرحلة التسجيل الأول وحتى إعداد القوائم المالية.

والجدير بالذكر أن عمل المراجع ليس اكتشاف الخطأ بقدر ما هو العمل على منع حدوث الخطأ فإذا استطاع أن يحدد مواطن الضعف في الرقابة الداخلية أو الخطأ في توزيع المصروفات وأن يقترح علاجها فإن عمله يكون أكثر فائدة للمشروع مما لو ضيع وقته في البحث عن الخطأ المرتكب.

أما الأخطاء الجدية ذات التأثير الهام في القوائم المالية فإن برنامج المدقق يدخلها في اعتباراته في الغالب فلو اكتشف المراجع خطأ مهم لا يقوم المراجع بالتصحيح أو التسجيل في الدفاتر مباشرة بل عليه أن يقترح التصحيح على موظف الحسابات المختص إجراء التصحيح المطلوب ويراعى في تصحيح الأخطاء بصورة عامة ألا تفتح حسابات جديدة بل يقتصر على الحسابات الموجودة في الدفاتر. كما أن قيود التعديل والتصحيح يجب ألا تجري مباشرة لحساب الأرباح والخسائر وإنما للحسابات الختامية عندما تقفل الدفاتر في نهاية الفترة أو يكشف الخطأ بعد إقفال الدفاتر.

2- أسباب الخطأ:

- عدم توفر الخبرة اللازمة لدى المحاسبين والمراجعين.
- الإهمال.
- ضغط العمل وعدم كفاية الوقت.
- عدم المعرفة المناسبة بالمبادئ المحاسبية.
- الأحكام الخاطئة التي يصدرها المحاسبون.

3- إجراءات التدقيق لاكتشاف الخطأ:

1- إن تكليف المدقق لعدة سنوات متتالية يتيح له فهم الرقابة الداخلية في الشركة وتوقع الأخطاء التي قد تحدث.

2- مناقشة مع موظفي الشركة التي قام المدقق بتدقيق حساباتها تكنه من تلمس بعض نقاط الضعف.

3- الإجراءات التحليلية والمقارنات المختلفة بين المؤشرات الأساسية لحسابات المشروع يمكن أن تدل على بعض أخطاء.

ب- مفهوم الغش وأنواعه وخصائصه الفنية:

1- مفهوم الغش: فعل مقصود من قبل شخص أو أكثر في الإدارة، وأولئك المكلفين بالرقابة والموظفين، أو أطراف خارجية، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية.

وقد يتضمن الغش:

التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات والمستندات واختلاس الأصول وطمس تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات أو حذفها. أو تسجيل معاملات وهمية أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

إن المراجع مهتم بالأفعال والتصرفات الاحتيالية والتي تسبب تحريفات هامة في التقارير المالية، ويمكن أن ينظر إلى الغش على أنه تلاعب، وأن التلاعب يشتمل على مفهومين أساسين:

الأول: يقصد به التلاعب بالحسابات بهدف تحقيق ربح صوري وإظهار أداء المشروع بشكل جيد.

الثاني بمجموعة الأفعال التي يقوم بها المختلس لتغطية واقعة الاختلاس بحيث تظهر بصورة صحيحة، ومن أمثلته تسجيل عمليات وهمية وتزوير السجلات والوثائق.

كما أن المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 ميز بين نوعين من التحريفات المقصودة:

1- التحريفات الناتجة عن تقرير مالي احتيالي: ناجمة عن تحريفات عمدية أو استبعادات لقيم وإيضاحات في القوائم المالية مصممة لخداع مستخدمي القوائم المالية حيث إن آثار ذلك تتسبب في عدم عرض القوائم المالية بعدالة ويتم تحقيقها عن طريق ما يلي:

أ- تلاعب أو اصطناع أو تغيير في السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة التي يتم في ضوئها إعداد القوائم المالية.

ب- التلاعب والحذف العمدي للأحداث والعمليات المالية.

ج- سوء التطبيق العمدي للمبادئ المحاسبية المرتبطة بالقيم والتبويب وأسلوب العرض أو الإفصاح.

2- التحريفات ناتجة عن سوء التخصيص للأصول: كسوء استخدام الأصول أو اختلاسها أو سرقة بعض أصول الشركة، بحيث لا تماشي القوائم المالية بكافة نواحيها المبادئ المحاسبية. أمثلة:

أ- اختلاس المتحصلات النقدية.

ب- سرقة الأصول، مثل المخزون.

ج- سداد ثمن مشتريات وخدمات وهمية.

2- أنواع الغش:

1- غش واحتيال العاملين.

2- غش واحتيال الإدارة. (أخطر من غش العاملين).

3- غش الناتج عن تحريفات ذات صلة بإعداد قوائم المالية الاحتيالية أو المضللة. (عمليات متعمدة لخداع مستخدمين).

4- الغش الناتج عن تحريفات ذات صلة بسوء استخدام الأصول.

3- الخصائص الفنية للغش:

1- الضغط والدافع والفرصة، 2- إمكانية الغش من خلال التواطؤ. 3- إمكانية تحول الخطأ إلى غش. 4 - إمكانية إخفاء الغش. (حيث أنه لا يطلب من المراجع أن يكون خبيراً في الكشف عن سلامة المستندات والسجلات). مثلاً توقيع المديرات

4- تقدير خطر التحريفات الجوهرية الناتجة من الغش:

إن خطر الغش جزء من خطر التدقيق، حيث إن الأخير لم يعد مقتصراً على احتمال فشل مدقق الحسابات بدون قصد في تعديل رأيه في القوائم المالية محرفة جوهرياً بسبب الغش، بل أصبح يشتمل أيضاً على احتمال فشل مدقق الحسابات في تعديل رأيه بسبب الغش.

ومن أجل تقدير هذا الخطر ينبغي على المدقق:

أ- الإلمام الكافي بالعوامل الملازمة لخطر التحريف بسبب الغش.

ب- أداء إجراءات تقدير خطر التحريفات بسبب الغش:

فيما يتعلق بـ أ:

يوجد مجموعة من العوامل الملازمة لوجود خطر التحريف الجوهري بسبب أفعال الغش، وتقسم هذه العوامل إلى قسمين:

1- العوامل الملازمة للتحريفات الناتجة عن تقديم تقارير مالية مضللة.

2- العوامل الملازمة للتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول.

حيث أن العوامل اللازمة للتحريفات الناتجة عن تقديمك تقارير مالية مضللة هي:

أ- عوامل الخطر المرتبطة بخصائص الإدارة وتأثيرها في البيئة الرقابية.

ب- عوامل الخطر المرتبطة بظروف الصناعة.

ج- عوامل الخطر المرتبطة بالخصائص التشغيلية والاستقرار المالية.

حيث أن العوامل الملازمة للتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول:

ترتبط هذه العوامل بطبيعة أصول المنشأة وبدرجة تعرضها للاختلاس من جهة وكذلك بتوفر أنظمة رقابة مصممة لمنع اختلاس الأصول أو اكتشافه

أ- عوامل مرتبطة بقابلية الأصول للاختلاس:

- كوجود مبالغ كبيرة من النقدية في الصندوق.
- خصائص المخزون كأن يكون صغير الحجم وعالي القيمة وعليه طلب كبير.
- أصول قابلة للتحويل بسهولة إلى نقدية مثل الأسهم أو المجوهرات.
- خصائص الأصول الثابتة كأن تكون صغيرة الحجم وقابلة للتسويق ويصعب تحديد ملكيتها.

ب- عوامل مرتبطة بأنظمة الرقابة الداخلية:

- عدم توفر الإشراف الإداري الناسب.
- عدم وجود إجراءات للتحقق من طالبي الوظائف.
- عدم وجود فصل مناسب للواجبات، أو الفحص المستقل للأصول.

دوافع تحميل المدقق مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش وأهمية الوفاء بهذه المسؤولية:

إن المفهوم الذي يفسر مسؤولية المدقق هو مفهوم الوظيفة الاجتماعية أو الدور الاجتماعي للمدقق. ومن دوافع تحميل المدقق لهذه المسؤولية:

1- أنه بتحميل المدقق لهذه المسؤولية يمكن للجهات المستفيدة الرجوع إليه ومطالبته بالتعويض.

2- إن تحميل المدقق لهذه المسؤولية يزيد من إمكانية الاعتماد والوثوق بالتقارير المالية.

3- إن قيام المدقق بتخطيط التدقيق وتنفيذه بما يمكنه من التأكيد بشأن خلو التقارير المالية من التحريفات الجوهرية يضفي الثقة من جانب الجهات المستفيدة في إفصاح الشركات المؤثرة في السوق.

4- إن وفاء مدقق الحسابات بهذه المسؤولية تزيد من ثقة المهتمين في إدارة الشركات في أنها تفي بمسؤوليتها عن إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية.

واجبات المدقق عند وجود دلائل تشير إلى احتمال وجود تضليل في التقارير المالية:

أن نطاق الإجراءات يعتمد على حكم المدقق بالنسبة إلى:

أ- نوع الغش أو الخطأ المؤثر.

ب- احتمال حدوث الغش أو الخطأ.

ج- احتمال وجود تأثير أساسي لنوع معين من الغش أو الخطأ في التقارير المالية.

وما لم تشير الظروف بشكل واضح إلى العكس فإن المدقق لا يستطيع الافتراض بأن حالة الغش أو الخطأ قد حدثت بصورة منعزلة، وعند الضرورة فإن على المدقق تعديل طبيعة الإجراءات الأساسية وتوقيتها ونطاقها.

كما أنه يجب على المدقق الحصول على أقرار مكتوب من الإدارة بأنها:

1- تقر بمسؤوليتها عن تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها لمنع الاحتيال واكتشافه.

2- أفصحت للمدقق بنتائج تقديراتها عن المخاطر التي تجعل التقارير المالية مشوهة جوهرياً نتيجة الاحتيال.

3- أفصحت للمدقق عن معرفتها بوجود احتيال، أو شك في وجود احتيال قد يؤثر على الشركة ويتضمن:

- الإدارة.
- العاملين الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية.
- وغير ذلك من الاحتيال الذي له تأثير جوهري إذ على المدقق توصيل ذلك إلى المعنيين بأسرع ما يمكن.

عند تحديد المدقق للاحتيال أو حصوله على معلومات تشير إلى وجوده فإنه يجب عليه اتخاذ الإجراءات المناسبة وأهم هذه الإجراءات:

ا- الإبلاغ عن الغش والخطأ

ب- الانسحاب من عملية التدقيق.

أ- الإبلاغ عن الغش والخطأ:

ويتم الإبلاغ لعدة جهات وهي:

1- الإدارة.

2- مستخدمي تقرير التدقيق عن التقارير المالية.

3- الجهات الرسمية.

ب- الانسحاب من عملية التدقيق:

في حال عدم قيام المنشأة بإجراء التعديلات المطلوبة منها من قبل المدقق والمتعلقة بالخطأ والغش، يمكن للمدقق أن يفكر بالانسحاب من عملية التدقيق، ومن العوامل التي تؤثر في اتخاذ المدقق لمثل هذه القرار، هو تورط الإدارة العليا بالمنشأة والتي قد تؤثر في مصداقية الإقرارات المقدمة من قبل الإدارة وعلى استمرارية المدقق في التعاون مع المنشأة و يفضل أن يسعى المدقق للحصول على استشارة قانونية.

ثانيا: مسؤولية المدقق عن تقويم واكتشاف التصرفات غير القانونية:

أ- مفهوم التصرفات غير القانونية:

يقصد بالتصرفات غير القانونية: أعمال السهو أو الإعمال المرتكبة والمخالفة للأنظمة والقوانين السائدة، حيث أن لهذه التصرفات من حيث أثرها على القوائم المالية نوعين هما:

1- تصرفات غير قانونية ذات تأثير مباشر في القوائم المالية:

مثل مخالفة قانون الضرائب والتي تؤثر مباشرة على رقم مصروف الضرائب وبالتالي على رقم الربح.

2- تصرفات غير قانونية ذات التأثير غير مباشرة في القوائم المالية:

والتي ترتبط بمجالات تشغيل أكثر من ارتباطها بالنواحي المالية والمحاسبية بشكل مباشر، إلا أن لها تأثيراً غير مباشر في القوائم المالية.

مثل مخالفة قانون البيئة له أثر على القوائم أذا نتج عن ذلك دفع غرامات أو عقوبات، كذلك مخالفة قوانين الضمان والأمان الوظيفي.

ب- المتطلبات المهنية المتعلقة بمسؤولية المدقق عن اكتشاف التصرفات غير القانونية:

إن أهم هذه المتطلبات هي:

1- إدراك حدود مسؤولية الإدارة عن التصرفات غير القانونية.

2- إدراك حدود مسؤولية عن التصرفات غير القانونية.

3- ضرورة فهم المدقق للإطار القانوني والنظامي الملائم للمنشأة والقطاع العائد له، حيث انه لغرض الحصول على الفهم العام يقوم المدقق بما يلي:

أ- الاعتماد على معرفته بأعمال المنشأة والقطاع العائدة له.

ب- الاستفسار عن اهتمام الإدارة بسياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بالالتزام بالقوانين والأنظمة.

ج- الاستفسار من الإدارة عن القوانين والأنظمة التي قد يتوقع أن يكون لها تأثر جوهري في عمليات المنشأة.

د- مناقشة الإدارة للسياسات والإجراءات المطبقة لتحديد وتقويم المطالبات القضائية.

4- جمع الأدلة الكافية على التزام الشركة بالقوانين والأنظمة.

5- جمع أدلة كافية وملائمة عن التصرفات غير القانونية.

6- الإجراءات الأخرى المتبعة في حالة اكتشاف تصرفات غير قانونية.

حيث انه يجب الإبلاغ عن هذه المخالفات لـ:

أ- الإدارة، ب- الجهات المستفيدة من تقرير المدقق، ج- السلطات الحكومية والرسمية.

ثالثاً: مسؤولية المدقق عن تقويم فرض الاستمرارية:

أ- مفهوم فرض الاستمرارية ومسؤولية الإدارة:

يعد فرض الاستمرارية أحد الفروض المحاسبية التي تعد على أساسها القوائم المالية، ما لم توجد معلومات تشير إلى عكس ذلك، وبموجبه ينظر إلى المنشأة على أنها مستمرة بمزاولة نشاطها في المستقبل المنظور دون أن يكون لديها هدف أو حاجة للتصفية أو التوقف.

ب- مسؤولية المدقق:

مسؤولية المدقق بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط، كانت وما زالت موضع الكثير من النقاش والجدل في الأوساط المهنية، حيث أنه ينبغي على المدقق أن يجمع الأدلة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي هذا الشك المتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب. بالإضافة إلى ذلك ينبغي عليه تصميم إجراءات لجمع الأدلة تساعده على تكوين رأيه في التقارير المالية للمنشأة.

والإجراءات المناسبة لهذا الموضوع:

1- تحليل التدفقات النقدية.

2- مناقشة أخر تقارير مالية مرحلية متوفرة وتحليلها.

3- تدقيق شروط سندات الدين واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا كان تم انتهاك أي منها.

4- قراءة محضر اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة للإثارات التي تدل على الصعوبات في التمويل.

رابعاً: مسؤولية منشأة التدقيق عن التابعين لها:

إن تحديد مسؤولية المدقق ومساعديهم لا تتم بصورة مباشرة إذ إن المسؤول مباشرة عن الأخطاء هو منشأة التدقيق التابعون لها.

ولا شك في أن ثمة شروطاً لانعقاد مسؤولية منشأة التدقيق عن أعمال تابعيها هي:

1- وجود علاقة بين الموظف والمنشأة.

2- اقتراف الموظف الخطأ سبب ضرراً لأحد الأطراف أو للمجتمع.

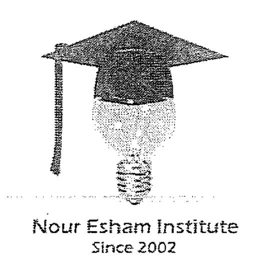
3- وجود علاقة بين الوظيفة والفعل الضار

حيث أن الشريك مسؤول عن العملية الذي قام بالإشراف تقع عليه المسؤولية دون غيره من الشركاء.

خامساً: مسؤولية الإدارة:

تتعدد مسؤوليات الإدارة وتتنوع، حيث أن مسؤولية إمداد قوائم المالية وتصميم نظم الرقابة الداخلية وما تضمنه من حماية لأصول المشروع ورفع لكفاءة أدائه يقع على عاتق إدارة المشروع.

- نهاية ملخص الفصل الخامس -



الفصل السادس
الأهمية النسبية والخطر

أولاً: الأهمية النسبية:

تمثل الأهمية النسبية واحداً من أهم مجالات إصدار الأحكام المهنية في المراجعة علاوة على أن كفاءة المراجع في إصدار حكمه المهني عليها ستؤثر في عملية المراجعة ككل خاصة عمليتي تخطيط أعمال المراجعة وتقويم نتائجها.

أ- مفهوم الأهمية النسبية:

مقدار أو كمية الحذف أو التحريف للمعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير قرار المستخدم الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الحذف أو التحريف.

إن تقدير مستويات الأهمية النسبية يجب أن تتم في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها وتقويم نتائجها.

ب- تقدير الأهمية النسبية والعوامل المؤثرة في هذا التقدير:

يجب على المراجع أن يقوم بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض التدقيق، وهذا التقدير المبدئي يشمل تقديرات لما يعتبر جوهرياً بالنسبة لكل مجموعة من المجموعات المهمة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل كل على حدة، والقوائم المالية في مجموعها،

وإن تحديد مستويات الأهمية النسبية يعد ضرورياً للأسباب التالية:

١- إن التحديد المبكر للأهمية النسبية يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات.

٢- إنه بمجرد تحديد هذه الأهمية النسبية فإن العناصر والقيم غير المهمة تحدد أيضاً.

٣- مساعدة المراجع في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة، فإذا قرر المراجع استخدام قيمة نقدية منخفضة، يجب أن يجمع عدداً أكبر من الأدلة بالمقارنة مع تحديد قيمة نقدية كبيرة.

وينبغي على المراجع أن يدرك أن الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلق، وهذا معناه أن التحريف بمقدار معين يعتبر جوهرياً في شركة صغيرة ولا يعتبر جوهرياً في شركة كبيرة.

ثانياً: خطر التدقيق:

أ- يقصد بخطر التدقيق: أن يبدي المراجع رأياً غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية خطأ جوهرياً إلا أنه يمكن النظر إلى الخطر من زاويتين مختلفتين: الأولى الخطر الناجم عن القبول الخاطئ، والثاني الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ.

كما أن خطر المراجعة يشتمل على ثلاثة عناصر وهي: خطر الملازم (المتأصل)، خطر الرقابة، خطر عدم الاكتشاف.

خطر المتأصل: قابلية الحسابات للتضليل الهام نسبيا قبل تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية.

خطر الرقابة: وهو خطر التضليل الهام نسبياً الذي لا يكشف أو لا تتم الحماية منه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها في المنشأة.

خطر عدم الاكتشاف: هو خطر عدم اكتشاف التضليل ذي الأهمية عن طريق الإجراءات التحليلية.

خطر اختبارات التفاصيل: وهو خطر قائم على إجراءات جوهرية أخرى، بما في ذلك المعاينة الإحصائية لم تكشف عن التضليل ذي الأهمية.

إن تقديرات خطر الرقابة هي ضرورية لتساعد على تحديد طبيعة الاختبارات الأساسية وتوقيتها وحجمها.

وعليه يكون:

- عندما يكون خطر الرقابة منخفض وخطر اكتشاف عال، يجب التوسع أقل في الاختبارات الأساسية للأرصدة القوائم،
- عندما يكون خطر رقابة عال وخطر رقابة أقل أو منخفض، يجب أن تكون اختبارات الأساسية مكثفة أكثر للأرصدة القوائم المالية.

عال مرتفع

وبالتالي يوجد علاقة عكسية بين الرقابة وحجم اختبارات أرصدة القوائم المالية.

كما أنه توجد عدة عوامل ينبغي على المراجع مراعاتها عند تقدير خطر المراجعة:

١- طبيعة عمل العميل، ٢- أمانة الإدارة، ٣- دوافع الإدارة لتحقيق مكاسب. ٤- نتائج عمليات المراجعة السابقة، ٥- عملية المراجعة الجديدة مقابل عملية المراجعة المتكررة. ٦- الأطراف المرتبطة: حيث أنه سيوجد احتمالاً أكبر باحتواء العمليات بين الشركة الأم والشركة التابعة على تحريفات أكثر لأن العمليات لا تتم بين أطراف مستقلة.

ثالثاً : العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر التدقيق:

يعتبر كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومين وثيقي الصلة، الخطر يمثل مقياساً لعدم التأكد، والأهمية تمثل مقياساً للمقدار أو الحجم.

حيث أن العلاقة بين الأهمية النسبية والخطر هي علاقة عكسية، أي كلما كان مستوى الأهمية النسبية مرتفع كلما انخفض مستوى خطر التدقيق المقبول.

كما أن تخفيض مستوى الأهمية النسبية، مع ثبات خطر التدقيق، سيؤدي إلى زيادة أدلة الثبات المخططة.

- طبيعة العلاقة في مرحلة التخطيط:

ينبغي على المدقق عند تخطيط التدقيق أن ياخذ بالحسبان العوامل والظروف التي تؤدي إلى تحريف القوائم المالية بشكل جوهري، وعندما يحدد مستوى الأهمية النسبية على مستوى أرصدة الحسابات ومجموعات العلميات، يستطيع الإجاربة على هذه التساؤل كما يلي:

أ- أنه سوف يحدد ما هي المفردات التي سيتم اختيارها.

ب- إنه سوف يحدد ما إذا كان سيستخدم الإجراءات التحليلية.

ج- إنه سوف يحدد ما إذا كان سيعتمد على المعاينة الإحصائية أو لا.

د- إنه سوف يتمكن، بعد اتخاذ قرارات حول أ و ب و ج، من انتقاء إجراءات التدقيق التي يتوقع أن تخفيض خطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول.

رابعاً : خطر الأعمال:

إن خطر الأعمال يمثل المخاطر التي قد تصيب المشروع تحت المراجعة لأسباب منها ما يرتبط بالقوائم المالية ذاتها ومنها ما يرتبط بظروف قد لا تنعكس على القوائم المالية ذاتها، إذا أدت هذه الظروف التي تشكل خطر الأعمال إلى إفلاس المشروع أو تضرر الأطراف الأخرى فإن ذلك سينعكس على المراجع بخطر المقاضاة.

إن خطر الأعمال يتحرر من قيود العمليات المالية وما تنعكس فيه على القوائم المالية ليخرج إلى كافة الخاطر التي قد تؤدي إلى تراجع المشروع وإفلاسه، لذا نجد أن الأخذ بخطر الأعمال يخرج عن معايير المراجعة التقليدية ويطالب بتعديلها والاعتماد على إجراءات تنطلق من تكنولوجيا المعلومات IT.

- نهاية ملخص الفصل السادس -



الفصل السابع مهم جداً

الرقابة الداخلية ومخاطر الرقابة

أولاً: مقدمة:

نظراً لأهمية الرقابة الداخلية وتقويمها فقد أفردت معايير المراجعة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين معياراً خاصاً بها حيث جاء في المعيار الثاني من معايير العمل الميداني "دراسة أنظمة الرقابة المطبقة بالمنشأة محل المراجعة ومدى الاعتماد عليها وتحديد نطاق الاختبارات الواجب القيام بها".

ثانياً: العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية واتساع نطاقها:

يعود تطور الرقابة الداخلية من حيث المفهوم والأهداف وكذلك الاهتمام بها سواءم ن قبل المراجع أم إدارة الشركة لجمعة من العوامل أهمها:

أ- أتساع حجم المؤسسة:

أدى اتساع حجم المؤسسة، وتشعب نشاطها، إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة مباشرة، نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده، وقد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة، التي كانت قائمة عندما كان حجم المؤسسة صغيراً، من ناحية، وعلى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام.

ب- رغبة الإدارة في تقديم البيانات صحيحة، موثوقة، ملائمة، وفي توقيتها:

إذا كانت الإدارة ترغب في الظهور بالمظهر الحسن، تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإنها مجبرة على أن تقدم البيانات الصحيحة والدقيقة إلى الجهات التي تستخدم تلك البيانات في اتخاذ القرارات، كما يستدعي الأمر وجود تلك البيانات حاضرة وصحيحة عند الطلب، ولا يتسنى لها ذلك إلا إذا أعدت نظاماً فعالاً للرقاب الداخلية وطبقته.

ج- تحول مهنة المراجعة الخارجية للحسابات إلى مراجعة اختبارية:

كان مراجع الحسابات الخارجي يقوم بمراجعة تفصيلية للعمليات المحاسبية كافة 'عندما كان حجم المؤسسة صغيراً ونشاطها محدوداً، ولكن باتساع حجمها وتشعب عملياتها وتعقدها، أصبح من المتعذر القيام بمراجعة تفصيلية وشاملة وحتى إذ كان ذلك ممكناً فإنه يتطلب وقتاً طويلاً وتكلفة زائدة قد تكون غير اقتصادية وربما يؤدي إلى الارتباك في العمل إذا طالب مدة المراجعة.

د- تطور الشكل القانوني للمؤسسة:

وبكبر حجم المؤسسة ظهرت الرغبة في البحث عن الأموال الضخمة لزيادة الاستثمار، وأدى ذلك إلى تطور الشكل القانوني للمؤسسات (من شركات أشخاص إلى شركات أموال)، فظهرت الشركات المساهمة، التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة، وأصبحت الإدارة العليا في حاجة للتأكد من أن المديريات والأقسام مختلفة، تسير وفقاً للخطوط العريضة التي رسمتها، وهنا يمكن القول إن الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل هي التي تبين ذلك، وتطمئن الإدارة عن سلامة سير العمل بالمؤسسة.

هـ- اضطرار الإدارة إلى حماية أصول الشركة:

نتيجة لفصل الملكية عن الإدارة، أصبحت الإدارة ذات مسؤولية كاملة عن حماية أصول الشركة وموجوداتها، من الضياع وسوء الاستعمال، وتطلب الأمر أن تضع الإدارة من الإجراءات من يكفل الحماية لهذه الأصول وحتى تتمكن من إخلاء مسؤولياتها تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإن عليها أن توفر سلسلة من الإجراءات التي تعمل على حماية الأصول والتأمين عليها، كما تعلم على تفادي الأخطاء والإهمال والتبذير، واكتشاف ما قد يحدث من ذلك، **وهذه الأمور واجبات تقع على عاتق الإدارة.**

ثالثا: مفهوم الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية هي مجموعة من المقاييس والطرق، التي تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها النقدية وغيرها، وكذلك بقصد ضبط الدقة الحسابية لما هو مقيد في الدفاتر.

ومنه فإن الرقابة الداخلية كانت تشتمل على عنصرين هما:

أ- حماية الأصول، من نقدية وأصول أخرى.

ب- ضمان الدقة الحسابية، والتي بمقتضاها يمكن تفادي الأخطاء والغش.

وبعد التطور الكبير الذي حدث لم تعد الرقابة الداخلية تقتصر فقط على العنصرين السابقين وإنما تم إضافة عنصرين أخرين هما:

ج- تخفيض التكاليف والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية.

د- الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

رابعاً: أهداف الرقابة الداخلية:

الهدف الأول: حماية الأصول:

يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول:

الحماية: تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة (حماية): فقد يقصد بها الوقاية من الأخطاء المتعمدة في معالجة العمليات (غش)،

- وقد يقصد بكلمة (الحماية) الوقاية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة، في معالجة العمليات واستخدام الأصول،

- وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها كافة مثل: الغش والاختلاس والسرقة.

وطبقاً لرأي لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، فإن كلمة (حماية)ن تعني وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش أو الأخطاء أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها.

الأصول: الأصول المقصود حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة والأصول المتداولة والأموال الجاهزة.

- تتم حماية الأصول الثابتة: بصيانتها والمحافظة عليها ضد أخطار الحرائق

- وتتم حماية الأصول المتداولة بالمحافظة عليها ضد السرقة والاختلاس والغش والأخطاء والأمور الأخرى غير المرغوب فيها كالحرائق مثلاً.

وتقع مسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المالية المعينة، كاملة وقانونية ومصرحاً بها ومثبته.

الهدف الثاني: دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملائمتها:

تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية وتعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، أن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب.

حيث أن العمليات التي تولد المعلومات تتم عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها في الدفاتر، والحاسبة عن نتائجها.

الهدف الثالث: الالتزام بالسياسات الإدارية:

تتم ترجمة أهداف المؤسسة على مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة، التي تغطي جوانب المؤسسة كافة، وتصدر الإدارة بذلك قراراتها وتعليماتها توجهها إلى منفذي العمليات المختلفة، عبر المستويات الإدارية وساءً أكانت هذه **القرارات والتعليمات كتابية أو شفوية.** وبالتالي فإن الإدارة تحتاج إلى الرقابة الداخلية لتشجيع العاملين في المنشأة على تطبيق سياسات ها الإدارية والالتزام بها.

الهدف الرابع: الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد:

تجنب أوجه الإسراف والقصور والتبذير في استخدام الموارد المتاحة، ومن ثم الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية في استخدام تلك الموارد، وتعني الكفاية قدرة المؤسسة على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة.

- ومع ظهور عدد من الأمثلة بشأن التقارير المالية المزورة في السبعينات وأوائل الثمانينات: أعدت لجنة رعاية المنظمات (COSO) دراسة تنصح بما يلي:

١- وضع تعريف مشترك للرقابة الداخلية لخدمة حاجيات الأطراف المختلفة.

٢- تأمين معيار تستطيع من خلاله الشركات الأخرى تقويم أنظمتها الرقابية والعمل على تطويرها.

وصممت هي الدراسة لتحقيق عدة أهداف منها:

١- الاعتماد على التقارير المالية.

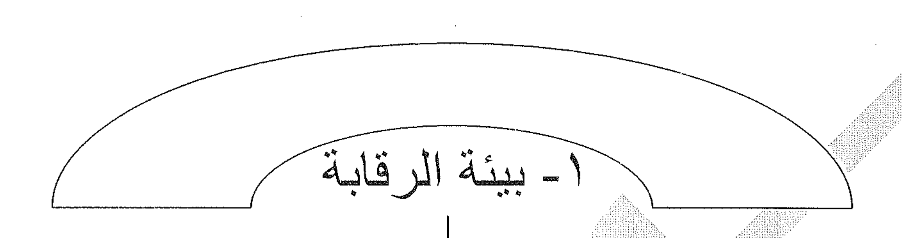
٢- كفاءة العمليات وفعاليتها.

٣- التوافق والانسجام مع القوانين والأنظمة المطبقة.

ويشدد تعريف COSO للرقابة الداخلية على إنها عملية أو وسيلة لبلوغ النهاية وليست هي النهاية بحد ذاتها.

<u>خامساً:</u> مكونات الرقابة الداخلية:

تشمل الرقابة الداخلية على خمس عناصر **تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكيد ملائم على تحقيق أهداف الرقابة**، ويطلق عليها مكونات الرقابة ويمكن توضيح هذه المكونات من خلال الشكل التالي:



٢- المراقبة ٣- المعلومات والتوصيل ٤- أنشطة الرقابة ٥- تقويم المخاطر

١- بيئة الرقابة:

يقصد بها الموقف العمومي للمديرين والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة ولبيئة الرقابة تأثير في فعالية إجراءات الرقابة، حيث أنها تمثل المظلة للمكونات الأخرى، وبدون وجود بيئة رقابة فعالة، لن ينتج عن العناصر الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها.

ففي بيئة الرقابة القوية مثلاً التي تستخدم الموازنات التقديرية بشكل محكم وتوظف المراجعة الداخلية بشكل فعال، ومع ذلك فالبيئة القوية لا تستطيع لوحدها ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية.

حيث إن موقف الإدارة العليا هو الذي سيحدد جوهر الرقابة الفعالة.

وبغرض فهم وتقويم بيئة الرقابة ينبغي على المراجع أن يفه المكونات الفرعية لها والمتمثلة في النواحي التالية:

أ- القيم الأخلاقية والاستقامة.

ب- الالتزام بالكفاءة.

ج- وظائف مجلس الإدارة وللجان المنبثة عنها خاصة لجنة المراجعة.

د- فلسفة الإدارة وأساليب التشغيل المنفذة لهذه الفلسفة.

هـ- الهيكل التنظيمي للمشروع وفروعه، عن وجدت، وأساليب تحدد السلطة والمسؤولية.

٢- المراقبة:

تتعلق المراقبة بالتقويم الدائم أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية ويتم من قبل الإدارة بهدف تحديد فيما إذا كانت الضوابط تؤدي الغرض من وضعها، وأنه يجري تعديلها بما يتناسب مع تغير الظروف.

والمراجعة الداخلية كما عرفها المجمع الأمريكي للحاسبين القانونيين تتمثل في مراجعة العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر، حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون أو يستخدمون وفق شروط خاصة.

ويختلف عمل المراجعة الداخلية داخل منشأة ما عن النشاطات الأخرى بأنه عمل رقابي يقوم تلك الأعمال ويقيس ويقوم فعالية أساليب الرقابة الأخرى، وتظهر الحاجة على إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية كلما توسعت المشروعات وتعقدت عملياتها وبرزت مسألة الكفاية.

وتعتمد فاعلية المراجعة الداخلية على عدة عوامل يأتي في مقدمتها، تحديد دور القسم أو الإدارة المختصة بهذه المراجعة بما يسمح لها امتلاك حرية كبيرة للعمل وكلما تم تقييد دورها قلت الفائدة منها.

ويحقق وجود المراجعة الداخلية عدة أهداف منها:

أ- طمأنة الإدارة العليا إلى حسن سير عمليات المشروع والعمل وفق الخطط والسياسات المقررة.

ب- تحقيق رقابة فعالة على عمليات المشروع بما يحقق أهدافه من جهة ويعد ركيزة من الركائز الأساسية التي يعتمد عليها المراجع الخارجي من جهة أخرى.

ج- مساعدة الإدارة العليا على حل المشكلات المهمة وتجاوز الروتين الذي لا بد منه في نظام التقارير.

د- الوقوف على تجاوزات ومشكلات لا يقدر الإدارة العليا كشفها بالوسائل العادية.

هـ- إن اطلاع المراجعين الداخليين على صميم الأعمال كونهم مستخدمين بشكل دائم لدى المنشأة، يتيح لهم الاحتكاك بالمستويات الإدارية كافة في المنشأة، والحصول على معلومات تفصيلية لا يستطيع المراجع الخارجي الحصول عليها.

و- التأكد من دقة التقارير المالية الكثيرة والمتزايدة والتي تتدفق باتجاه الإدارة العليا.

ز- التحقق من تنفيذ التعليمات المحددة.

حـ- التزود بأرضية جيدة للتدريب اللازم لرجال الإدارة المستقبليين.

<u>ويجب على المدقق الخارجي أن يأخذ مجموعة من المعايير بعين الاعتبار لتقدير مدى الاستفادة التي يرجح أن يحصل عليها من عمل المدقق الداخلي:</u>

أ- **الوضع التنظيمي**: يعد المدقق الداخلي جزءاً من المنشأة، ولذلك فإنه لا يستطيع أ يكون مستقلاً عنها بالكامل.

ب- **نطاق المهمة**: يجب أن يتحقق المدقق الخارجي من طبيعة وعمق ما تشتمل عليه المهام التي ينفذها المدقق الداخلي للإدارة ويجب عليه كذلك أن يتحقق ما إذا كانت الإدارة قد أخذت بتوصيات التدقيق الداخلي وما إذا اتخذت الإجراءات المناسبة وإعطاء الدليل على ذلك.

ج- **الكفاءة المهنية**: يجب على المدقق الخارجي أن يتحقق من أن عمل التدقيق الداخلي قد تم تنفيذه من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني المناسب والكفاءة المناسبة كونهم مدققين ويمكن إنجاز ذلك من خلال تدقيق سياسات توظيف موظفي التدقيق الداخلي وتدريبهم وتدقيق خبراتهم ومؤهلاتهم المهنية.

د- **العناية المهنية اللازمة**: يجب أن يتحقق المدقق الخارجي من التخطيط المناسب لعمل المدقق الداخلي، والإشراف عليه وتدقيقه وتوثيقه بصورة سليمة، ومن الأمثلة على التزام المدقق الداخلي بالعناية المهنية اللازمة توفر أدلة وبرامج وأوراق عمل مناسبة.

٣- المعلومات والتوصيل:

إن الغرض من نظام المعومات والتوصيل المحاسبي، يمكن في تحديد العمليات المالية للشركة وتجميعها وتصنيفها وتحليلها والتقرير عنها، وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها.

٤- أنشطة الرقابة:

<u>أ- الفصل الملائم بين الواجبات:</u>

هنالك أربع إرشادات عامة ذات أهمية خاصة بالنسبة لمراجعي الحسابات تتعلق بالفصل الملائم بين الواجبات، وذلك بهدف منع الخطأ والتلاعب، وهي التالية:

١- الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها.

٢- الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية وحيازة ما يرتبط بها من أصول.

٣- الفصل بين مسؤولية التشغيل ومسؤولية إمساك الدفاتر المحاسبية.

٤- الفصل بين الواجبات في إطار تكنولوجيا المعلومات. (حيث أنه يجب الفصل بين: محلل النظم، المبرمج، مشغل الحاسب، أمين المكتبة، ومجموعة رقابة البيانات).

<u>ب- الترخيص الملائم للعمليات المالية ولأنشطتها:</u>

لكي تكون الضوابط الرقابية مرضية يجب أن يتم إقرار كل عملية بصورة مناسبة،

<u>ج- الوثائق والسجلات الكافية:</u>

تمثل الوثائق والسجلات أشياء ملموسة يتم من خلالها تسجيل العمليات المالية وتلخيصها وهي متنوعة ومتعددة مثل فواتير البيع.

وإن عدم توفر الوثائق والسجلات يتسبب بمشاكل كبيرة في مجال الرقابة، وتقوم الوثائق والسجلات بوظيفة نقل المعلومات داخل الشركة وبين الشركات المختلفة، وينبغي أن تكون الوثائق والسجلات ملائمة وكافية لتقديم ضمان معقول عن وجود الرقابة الكافية على الأصول من جهة، وعلى التسجيل الصحيح لكافة العمليات المالية من جهة ثانية.

مثال: يجب أن تكون الوثائق والسجلات: مرقمة مسبقاً على التوالي: معدة في وقت حدوث العملية، بسيطة بما فيه الكفاية لضمان أنها مفهومة تماماً، مصممة لاستخدامات متعددة، موضوعة بطريقة تشجع على الإعداد الصحيح.

د- الرقابة المادية على الأصول والسجلات:

من الضروري أن توجد ضوابط رقابية كافية وملائمة لحماية الأصول والسجلات لأنه لو تركت الأصول بدون حماية يمكن أن تسرق، وكذلك بالنسبة إلى السجلات يمكن أن تسرق أو يتم إتلافها أو تفقد، وفي حال حصول هذه الأحداث يمك أن تتعطل عملية الحاسبة والتشغيل لبيانات العمليات المالية.

هـ- التحقق الداخلي المستقل على الأداء:

العنصر الأخير من إجراءات الرقابة هو المراقبة الدقيقة والمستمر للعناصر الأربعة الأخرى والتي غالباً ما تدعى بالتحقيق الداخلي.

٥- تقويم المخاطر:

يمثل تقدير المخاطر عملية تقويمية لفعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية، أو اكتشافها وتصحيحها حيث هنالك دائماً إمكانية وجود بعض مخاطر للرقابة بسبب التقييدات اللازمة لأي نظام محاسبي أو لأي نظام للرقابة الداخلية.

كما ينبغي على الإدارة تقدير مخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية وتحليلها بشكل يتوافق مع المبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

إن تحديد المخاطر وتحليلها هي عملية متواصلة وجزء أساسي من مكونات الرقابة الداخلية الفعالة،

حيث أنه لا يوجد في الواقع العملي طريقة محددة لإزالة المخاطر، لكن يجب على الإدارة أن تقدر حجم المخاطر المقبول عقلانياً وتسعى جاهدة لإبقاء تلك المخاطر ضمن هذه الحدود.

ويختلف تقدير الإدارة للمخاطر عن تقدير المراجع لها، ولكنها ترتبط بها فالإدارة تقوم بتقدير المخاطر كجزء من عملية تطبيق رقابة داخلية وتطبيقها للتقليل من الأخطاء والتلاعب.

أما المراجعون فيقومون بتقدير المخاطر لكي يقرروا حجم الأدلة الضرورية في المراجعة، فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للمخاطر ومواجهة لها، سيقوم المراجع بالتالي بتجميع أدلة أقل بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في تحديد المخاطر الكبيرة ومواجهتها. ويحصل المراجع على معلومات عن عملية تقويم الإدارة للمخاطر عن طريق تحديد كيفية تعريف الإدارة للمخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية وتقويمها أهميتها واحتمالات وقوعها واختيار الإجراءات اللازمة لمواجهتها، وأكثر الطرق انتشاراً في الحصول على هذا الفهم هي طريقة الاستقصاء (الاستبيان) والحوار مع الإدارة.

سادساً: تصميم وتقويم الرقابة الداخلية واختبارها:

١- تصميم الرقابة الداخلية:

يوجد اتفاق عام على أن مسؤولية تصميم أو وضع بنية محكمة للرقابة الداخلية والعمل على تحسينها وتطويرها، إنما تقع على عاتق إدارة المنشأة، إذ تعد الرقابة الداخلية وسيلة الإدارة وأداتها الفعالة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات.

٢- خطوات تقويم الرقابة الداخلية:

إن تقوم الرقابة الداخلية من قبل المراجع مهمة جداً للأسباب التالية:

١- إنه ملزم بذلك استناداً إلى معايير المراجعة المقبولة عموماً.

٢- إنه يقوم بالمراجعة على أساس اختباري.

٣- مساعدة المراجع على تقدير مستوى خطر الرقابة.

٤- مساعدة المراجع على تقدير المستوى المقبول من خطر الاكتشاف، في ظل مستوى مقبول من خطر المراجعة.

٥- مساعدة المراجع على تحديد مدى اختبارات المراجعة وتوقيتها وطبيعتها للوصل بخطر الاكتشاف عند أدنى مستوى له.

ودراسة الرقابة الداخلية كأساس لتقويمها تشمل الخطوات التالية:

أ- معرفة الرقابة الداخلية وفهما.

ب- توقيف المعرفة والفهم للرقابة الداخلية. ويوجد ٣ أساليب: أسلوب التقرير الوصفي، أسلوب خرائط التدفق، وأسلوب قوائم الاستقصاء.

١- **أسلوب التقرير الوصفي**: بموجب هذا الأسلوب يحصل المراجع على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيسي من العمليات، وعادة تتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، والمستندات التي يتم إعدادها، والسجلات التي يتم الاحتفاظ بها، وتقسيم الواجبات.

٢- **أسلوب خرائط التدفق**:

رسماً بيانياً بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، وتستخدم الرموز الخطوط في هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام. ويتم إعداد خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق البيانات خلال النظام، **وتساعد خريطة التدفق المراجع على:**

أ- تصور العلاقة الموجودة بين الحراءات الرقابية.

ب- تسهيل تمييز الإجراءات الرقابية.

فهي تعطي صورة أوضح وأكثر تحديداً عن النظام المستخدم، عند استخدام الرموز والخطوط بدلاً من الكلمات. كما هو في الأسلوب الأول تكون فرص سوء الفهم أقل، وبالإضافة إلى ذلك يمكن بسهولة تحديث خرائط التدفق في عمليات المراجعة المتعاقبة سنة بعد أخرى.

٣- أسلوب قوائم الاستقصاء:

يقوم هذا الأسلوب على إعداد قائمة تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات. ويراعى عن تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية وهي:

١- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تمت التأكد منها.

٢- التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة ونواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية.

٣- احتواؤها على وصف تفصيلي ونواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

٣- اختبارات تنفيذ الرقابة الداخلية (اختبارات المطابقة):

الهدف من هذه الاختبارات هو التأكد بطريقة معقولة من أن الإجراءات الموصوفة تستخدم بشكل فعلي. وبالتالي الحصول على أدلة تخص فعالية كل من:

أ- تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وذلك للبيان فيما إذا كانت هذه الأنظمة مصممة بشكل ملائم لمنع المعومات الخاطئة أو اكتشافها وتصحيحها.

ب- كيفية عمل الضوابط خلال الفترة.

ويستخدم المراجع مجموعة من الإجراءات لتنفيذ اختبارات الرقابة الداخلية وهي:

١. الاستفسار ن الإفراد عن كيفية أداء الأعمال. (لا يعد مصدر قوياً للأدلة عن فعالية الرقابة الداخلية، ولكنه شكل مناسب).
٢. فحص المستندات والسجلات والتقارير.
٣. ملاحظة عادات العمل.
٤. إعادة تأدية الضوابط الرقابية.

ويتوقف مدى تطبيق اختبارات الرقابة على خطر الرقابة المقدر المرغوب فيه، فإذا كان المراجع راغباً في تقدير خطر الرقابة على نحو منخفض، يجب عليه أن يقوم بتنفيذ اختبارات رقابة مكثفة، أي تطبيق عينة كبيرة الحجم لإجراءات التوقيت والملاحظة وإعادة التشغيل.

٤- تقويم الرقابة الداخلية:

على المراجع تقويم الرقابة الداخلية ما إذا كانت الضوابط الداخلية قد صممت وتعمل كما كان متوقعاً عند التقدير الأولي لمخاطر الرقابة، وإن تقويم الانحرافات قد ينتج عنه استنتاج المراجع بأن مستوى مخاطر الرقابة المقدر يحتاج إلى إعادة

نظر. وفي هذه الحالة يقوم المراجع بتعديل طبيعة الإجراءات الأساسية المخططة وتوقيتها ومداها والمقصود بذلك اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة.

ومن وجهة نظر المراجع، فإن وجود رقابة داخلية قوية تساعده في إعادة تأكيد باكتشاف الأخطاء والغش بسرعة معقولة وبالتالي تساعده على تحديد إجراءات المراجعة المناسبة التي تمكنه من إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية.

٥- الإبلاغ عن فعالية الرقابة الداخلية:

يتضمن تقرير المراجع عن تأكيد الإدارة بخصوص فعالية الرقابة الداخلية الفقرات التالية:

١- فقرة افتتاحية.

٢- فقرة النطاق.

٣- فقرة الحدود الملازمة.

٤- فقرة إبداء الرأي.

وقد نص قانون serbans oxley على ضرورة قيام الإدارة بإعداد تقرير لتقويم الرقابة الداخلية. ثم قيام المحاسب القانوني بتقويم هذه التقرير وإبداء رأيه بمدى صدقه ودقته.

سابعا: أثر تكنولوجيا المعلومات في تقويم الرقابة الداخلية:

إن استخدام تكنولوجيا المعلومات من قبل الشركات سيؤدي إلى تغيير معالجات المعلومات المالية وحفظ هذه المعومات وإبلاغها.

إن استخدام تكنولوجيا المعلومات سوف يساعد على تحسين الرقابة الداخلية عن طريق التحول نحو الرقابات اليومية من خلال الحاسوب، والتي تتجلى في الرقابات المبرمجة والتي تساعد على اختبار التحقق من توازن كل عملية مالية يتم تشغيلها، ونتيجة لذلك ينخفض واحتمال حدوث الأخطاء التي كان يرتكبها الإنسان في ظل الرقابة التقليدية، وكذلك سيؤدي إلى تحسين القرارات الإدارية

وإن أنواع الرقابة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات هي الرقابة العامة والرقابة التطبيقية.

أ- الرقابة العامة: تلك الرقابة المتعلقة بوظائف تكنولوجيا المعومات وتشمل إدارة وظيفة تكنولوجيا المعومات تطوير النظم، واقتناء البرامج وصيانتها، والحفظ المادي للبرامج والتجهيزات والبيانات، وهي مصممة لحماية الرقابة التطبيقية وضمان فعاليتها. (الشركة ككل)

ب- الرقابة التطبيقية: فهي الرقابة المطبقة على كل عملية على حدة، وتشمل ثلاثة أنواع هي الرقابة على المدخلات والرقابة على التشغيل والرقابة على المخرجات.

ثامنا: الرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة: (البيئة التقليدية)

في الشركات الصغيرة والتي تمتلك مكتباً أو أثنين للموظفين، فهنالك فرصة صغيرة أو لا توجد أي فرصة لفصل الواجبات والمسؤوليات، وبالتالي تميل الرقابة الداخلية إلى الضعف، إن لم تكن غائبة كلياً. إلا إذا اعترف المدير أو الملاك بأهميتها وشارك بالأنشطة الرئيسة.

لذلك على المراجعين الاعتماد على الاختبارات الأساسية لأرصدة الحساب وعلى العمليات أكثر من اعتماد الشركات الكبيرة عليها.

أنواعها -

١- رقابة ادارية (كل شركة)

2- رقابة محاسبية (حسابات)

3- ضبط داخلي (تدقيق داخلي)

- نهاية ملخص الفصل السابع -



الفصل الثامن
أدلة الإثبات في التدقيق

أولا: طبيعة أدلة الإثبات:

إن هدف التدقيق هي التأكد من عدالة البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية لتكوين رأي حولها. ولقد تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنه **تمثل** كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه.

ثانيا: أهمية الأدلة للمراجع:

- إن جوهر عملية المراجعة يمكن في تجميع الأدلة المناسبة والملائمة وتقويمها بشكل موضوعي.
- من المعروف أن الهدف الأساسي لعملية المراجعة يكمن في إبداء رأي حول عدالة القوائم المالية، ولا يستطيع المراجع تحقيق هذا الهدف إلا بناءً على أدلة كافية وملائمة.
- إن مراجع الحسابات مسؤول مهنياً عن تنفيذ الاختبارات والإجراءات في التوقيت وبالقدر والطبيعة الملائمة لجمع هذه الأدلة.
- يوجد علاقة وثيقة وحتمية بين أدلة الإثبات ورأي المراجع، فعندما يشك بوجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية، فسوف يحاول الحصول على دليل مراجعة كاف وملائم حتى يتخلص من هذه الشك، فإن لم يستطع الحصول على ذلك الدليل فيجب عليه أن يصدر تقريراً متحفظاً أو قد يقرر المتنازع عن إبداء الرأي.
- إن المراجع مسؤول مهنياً عن جمع وتقييم أدلة الإثبات وفقاً لمعايير العمل الميداني.

ثالثا: خصائص أدلة الإثبات في التدقيق:

تعتبر كفاية الأدلة وملائمتها م أهم الخصائص التي ينبغي أن تتوافر في الأدلة لكي يقتنع المراجع بها.

ويقصد بكفاية الأدلة: حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها المراجع لتدعيم رأيه.

حيث إنه كلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ إجراء ما من إجراءات المراجعة، كلما كانت الأدلة أكثر كفاية أو أنه يوجد علاقة طريقة بين حجم العينة وكفاية الأدلة.

ويقصد ملائمة الأدلة: القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها، إن ملائمة الأدلة لا تتأثر بحجم العينة، أو بمفردات المجتمع الذي سحبت منه العينة، وإنما تتأثر باختيار مراجع الحسابات لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصة أو أكثر من خصائص الدليل الملائم.

شروط الدليل الملائم:

١. يجب أن يتناسب الدليل مع هدف المراجعة.
٢. أن يكون مصدر الدليل مستقلاً.
٣. أن تكون الرقابة الداخلية فعالية.
٤. أن يحصل مراجع الحسابات على الدليل مباشرة.
٥. أن يكون مصدر الأدلة من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك.
٦. أن يكون الدليل موضوعيا: حيث يعتبر الجرد الفعلي للنقدية موضوعياً.
٧. أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائماً، سواء فيما يتعلق بجمع الدليل أم الفترة الزمنية التي يغطيها أعمال المراجعة.
٨. أن يأخذ المراجع أثر المشترك لهذه الشروط.

رابعاً: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات:

١- **الفحص الفعلي.** (جرد فعلي مثلاً)

٢- **المصادقات:** عملية الحصول على أدلة مراجعة وتقويمها من خلال الرد المباشر من طرف آخر استجابة لطالب المعلومات حول بند معين. وتعتبر المصادقات من الأدلة القوية واسعة الاستخدام من قبل المراجعين. لأنه يتم الحصول عليها من مصدر **مستقل خارجي.**

أنواع المصادقات:

أ- **الإيجابية:** تطلب المصادقة الإيجابية من المستجيب إجابة المراجع في جميع الحالات وذلك بإبداء موافقة المستجيب على المعومات المعطاة، ويتوقع عادة أن تقدم الاستجابة لطلب المراجع أدلة مراجعة مؤثوثة، على أنه توجد مخاطر احتمال إجابة المستجيب على طلب المصادقة بدون التحقق من أن المعومات صحيحة، ويمكن تخفيض هذا الخطر باستخدام النوع الثاني.

ب- **المصادقة العمياء:** يتطلب هذا نوع من المصادقات الطلب من المستجيب تعبئة معلومات حول الأمر المراد التحقق منه، إلا أنه ثبت أن هذا النوع قليل الاستخدام في الواقع العملي لأنه يتطلب جهادا إضافياً م المستجيب.

ج- **المصادقة السلبية:** يتطلب هذا النوع من المستلم الإجابة فقط في حالة عدم الاتفاق مع المعلومات الواردة في الطلب، على أنه عندما لا يتم استلام رد على طلب مصادقة سلبية فإنه المراجع يبقى على علم أنه تكن هنالك أدلة صريحة بأن الرق الأخر المقصودة قد استلمت طلبات المصادقة وتحقق من أن المعلومات الو رادة بها صحيحة.

لذلك يوفر عادة استخدام طلبات المصادقة السلبية أدلة أقل موثوقية من استخدام المصادقة الإيجابية ويمكن استخدامها عندها:

١- يكون المستوى المقدر للمخاطر المتضمنة ومخاطر الرقابة منخفضة.

٢- يتعلق الأمر بعدد كبير من الأرصدة الصغيرة.

٣- لا يتوقع وجود عدد كبير من الأخطاء.

٤- لا يكون لدى المراجع سبب للاعتقاد بأن المستلمين سيتجاهلون هذه الطلبات.

وعلى الرغم من أن المصادقات لا تعتبر إجراء إلزامياً: إلا أن هذا الإجراء من إجراءات جمع الأدلة يكون مفيداً في التحقق من أنواع عديدة من المعلومات.

٣- **التوثيق.** (وفقاً للإطار المستندي)

٤- **الملاحظة.**

٥- **الاستفسار من العميل.**

٦- **إعادة الحساب.** (مجمع اهتلاك)

٧- **الإجراءات التحليلية.**

تتمة إجراءات الحصول على آدلة إثبات. (تشمل البنود من ٣ إلى ٧)

خامساً: قوة الأدلة:

ليست كل الأدلة لها نفس القوة لذلك يمكن ملاحظة ما يلي:

أ- الأدلة الخارجية أقوى بإثباتها ودرجة الاعتماد عليها من الأدلة الداخلية.

ب- الأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه أقوى من التي يحصل عليها عن طريق الغير.

ج- الأدلة الإيجابية أشد قوة من الأدلة المعتمدة على التقدير الشخصي.

وتتوقف معايير وقواعد الأدلة على الاعتبارات التالية:

١- صلاحية الوسيلة والأسلوب الفني المتبع في الحصول على الدليل.

٢- مصدر الدليل. خارجي/داخلي

٣- طبيعة الدليل. شكل الدليل صوتي/ورقي

٤- كيفية الحصول على الدليل. مباشر/غير مباشر

٥ مدى ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص. مباشر أو غير ملائم

٦- التوقيت المناسب للحصول على الدليل.

٧- مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية للدليل.
٨- سلوك المراجع نفسه أثناء جمعة للأدلة.
٩- فعالية الرقابة الداخلية.

سادساً: العوامل المؤثرة على حجم الأدلة الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها:

١- الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه.
٢- سهولة التلاعب في العنصر.
٣- تكلفة الحصول على دليل.
٤- درجة فعالية الرقابة الداخلية.
٥- مدى تجانس الدليل مع العنصر.
٦- هدف المراجعة.

سابعاً: أثر تكنولوجيا المعلومات في أدلة الإثبات:

١- نشوء الأدلة الإلكترونية:

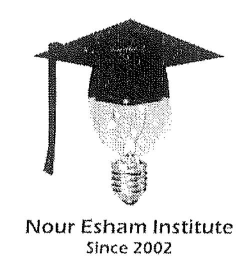
أي معلومات تم تكوينها أو إرسالها أو معالجها أو تسجيلها أو الاحتفاظ فها إلكترونياً. والتي يعتمد عليها المراجع للتأكد من صحة العمليات والقيم الواردة في القوائم المالية.

٢- ضوابط اعتماد مراجع الحسابات على الأدلة الإلكترونية:

لكي يقبل المراجع أو يعتمد على الأدلة الإلكترونية عليه أن يراعي ما يلي:
أ- أن يدرك جيدا أن مدى إمكانية اعتماده على الدليل الإلكتروني يتوقف بالدرجة الأولى على فعالية الرقابة الداخلية.
ب- أن يتعامل جيدا مع التأثير المستمر لتكنولوجيا المعلومات في الأدلة التقليدية.
ج- أن يعرف أن أدلة إلكترونية معينة قد تتاح له في أي وقت.

٣- في ظل تكنولوجيا المعلومات: فإن معظم التوثيق أصبح يتم في صورة إلكترونية، لذا ينبغي على المراجع أن يقبل المعلومات المكتوبة والمعلومات الإلكترونية كأدلة مستنديه في شكل جديد وذلك في ظل إجراءات الرقابة الداخلية التي تضمن أمن المعومات وحفظها وعدم قابلية تغييرها.

- نهاية ملخص الفصل الثامن -



الفصل التاسع



تخطيط الارتباط

تمهيد:

إن السبب الأساسي لتخطيط الارتباط هو تحديد المخاطر المحتملة من القيام بهذا الارتباط والتأكد من أن فريق العمل قادر على تجنب هذه المخاطر واتخاذ ما يلزم من إجراءات، ولعل تحقيق هذه الهدف يكمن في الخطوات الثلاثة التالية:

١- التعرف على الأحداث الهامة ذات التأثير على العميل أو عملياته.

٢- تحديد المجالات التي تمثل مخاطر خاصة تهدد منشأة التدقيق من خلال هذا الارتباط.

٣- التأكد من إمكان إخفاء الارتباط بالشكل المطلوب وفي الوقت المحدد.

أولاً: <u>ترتيبات قبل الارتباط:</u> تقوم منشآت التدقيق بعدة أنشطة قبل البدء بأي ارتباط، بحيث يمكن تسمية هذه الأنشطة بأنشطة إدارة الخطر، وهذه الأنشطة هي:

<u>أ- اختيار عميل جديد أو التمديد لعميل سابق:</u>

وفي هذه المرحلة يجب على المدقق القيام بما يلي:

- جمع معلومات حول العميل، القوائم المالية، التقارير المرحلية، وإجراءات التسجيل في السوق المالي.

- سؤال المصارف التي يتعامل معها العميل.

- سؤال المدقق السابق –إن وجد- حول نزاهة الإدارة، وحول الخلافات مع الإدارة بشأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية، أو الخلافات بشأن إجراءات لتدقيق المسبقة، أو ما شابه ذلك والتوصل إلى أسباب ترك المدقق السابق. بموافقة الإدارة

- تحديد ما إذا كان الارتباط يحتاج إلى اعتبارات خاصة أو يتضمن مخاطر خاصة.

-تقييم مدى استقلال منشأة التدقيق بالنسبة للعميل المنتظر.

- تحديد الحاجة إلى مهارات خاصة أو معلومات خاصة.

<u>ب الاتصال بالمدققين السابقين:</u>

يلعب التدقيق دوراً مهما في إضفاء المصداقية على القوائم المالية، وإن استمرار منشأة التدقيق في تقديم خدمات التدقيق يرفع من كفاءة التدقيق من خلال تعرف المدققين على ظروف الشركة وقدرتهم على فهمها والتعامل معها، كما أن استمرار منشأة التدقيق في تقديم هذه الخدمة للشركة من شأنه اطمئنان الإدارة وارتياحها لعمل المدققين طالما أنهم خبروا ظروف الشركة ولم يسيؤوا الظن بعملياتها من خلال الإدارة التي تعمل في بيئة من الرقابة الداخلية التي درسها المدققين واعتمدوا عليها في تحديد طبيعة وحجم وتوقيت إجراءاتهم الجوهرية،. لذا فإن تخلي الشركة عن منشأة التدقيق يثير الكثير من علامات الاستفهام التي يحرص المدققون الجدد على معرفتها.

<u>ومن أسباب ترك شركة التدقيق لعملية التدقيق في شركة معينة:</u>

- طلبات المدققين الخاصة بالاطلاع على العمليات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة وما يرتبط فيها من مستندات شكلت مصدر قلق للإدارة العليا.

- أسباب تعود إلى الاختلاف حول الأتعاب، أو بسبب الحاجة إلى تطبيق القانون أو معياري محدد.

- إصرار المدققين على ضرورة إعداد بيان ضريبي يمثل أرباح الشركة بعد تعديلها بما يتفق مع قوانين الضريبية يمثل إزعاجاً للإدارة أدى إلى زيادة العبء الضريبي.

ولا شك في أن مثل هذه الأسباب تمثل مصدر شك لمنشأة التدقيق قد تجعلها ترفض قبول العمل الجديد بعد تعرفها على أسباب تخليه عن المدقق السابق.

والجدير بالذكر أن سؤال المدقق السابق لا يستقيم إلا من خلال موافقة إدارة العميل التي تمتلك كافة أوراق العمل وأدلة الإثبات وإن كانت محفوظة لدى المدقق، ومن المعروف أن ترحب الإدارة بقيام المدقق السابق بالرد على أسئلة المدقق اللاحق، إلا إذا كانت أموراً خفية هي التي أدت إلى التغيير، وبلا شك فإن عدم ترحيب الإدارة بالعودة إلى المدقق السابق يثير الشك بواقع العمل وقد يبعث على رفض قيام المدقق بتقديم خدماته للشركة.

ج- رسالة الارتباط:

من الطبيعي أن يتم تنظيم العلاقة بين الشركة الخاضعة للتدقيق ومنشأة التدقيق عن طريق عقد يحدد الالتزامات الطرفين وأتعاب المدقق، ومواعيد تسديدها، كما أن منشأة التدقيق لا تحتاج إلى عقد لتجديد حقوقها وواجباتها، ومع ذلك فإن المعايير المهنية أشارت إلى ضرورة إرسال رسالة ارتباط من قبل منشأة التدقيق لتعريف الطرف الأخر بحقوق وواجبات المرتبطة بالطرفين.

وبالتالي فإن المدقق الخارجي هو من يعد رسالة الارتباط.

وتتضمن رسالة الإرتباط:

١- هدف الارتباط، ٢- مسؤوليات الإدارة، ٣- مسؤوليات التدقيق، ٤- حدود الارتباط.

ولعله من المفيد إرسال رسالة الارتباط إلى العميل حتى ولو استمرت منشأة التدقيق لعام آخر وخاصة في حال تغير الإدارة أو وقوع أحداث هامة كتعرض الشركة لخسارة كبيرة أو لعملية سطو أو سرقة حيث بين مسؤوليات المدقق أنه يبذل العناية المهنية اللازمة في حدود معايير التدقيق.

د- تعيين فريق العمل:

بعد الارتباط مع عميل جيد لا بد من تعيين فريق العمل المؤهل لإنهاء ها الارتباط بنجاح، ويبدأ فريق العمل من الشريك المسؤول عن العملية والذي يوقع التقارير الخاصة بها، ويوقع رسالة الارتباط.

أما الفريق الميداني فيتألف من مدقق رئيسي أو أكثر وعدد من المساعدين، وقد تتم الاستعانة بخبير في الصناعة، التي يعمل بها العميل.

هـ- المخطط الزمني:

يقوم المدقق بوضع مخطط زمني يصف فيه توقيت الأعمال وعدد ساعات العمل التي يستغرقها كل جزء من العمل، حيث يستخدم هذا المخطط للرقابة على عملية التدقيق وتوقع المشكلات التي تحتاج إلى زمن أطول من غيرها وتقييم الانحرافات بعد التنفيذ.

ويبنى المخطط الزمني على أساس إنجاز العام السابق بالنسبة للعملاء الذين يستمرون بالتدقيق معهم منذ عام سبق، على أن تؤخذ التبديلات في ظروف المشروع بالاعتبار، أما عند التدقيق للمرة الأولى فيمكن بناء المخطط الزمني على أساس خبرة المدقق السابق أو على خبرة المنشأة العامة بالمقارنة مع عملاء مشابهين، على أن يعطى وقت أطول للمجالات الأكثر خطراً.

حيث أنه يتم المقارنة بين ساعات العمل الفعلية والساعات التقديرية وتحليل الانحرافات وبالتالي قياس كفاءة العاملين في التدقيق كما يساعد المخطط الزمني على تحصيل فاتورة العمل حيث يطلب العملاء أحيانا تقديم بعض الخدمات على أن يتم التسعير بعد انتهاء الخدمة على أن تحمل التكلفة على الساعات المنصرفة وبحسب المستوى الذي شارك بقديم الخدمة، كما يساعد ذلك على تخطيط التدقيق للعام القادم.

ثانياً: فهم منشأة العميل:

ويشتمل هذا الفهم على فهم البيئة الاقتصادية التي يعمل فيها المشروع في مفهومها الواسع بما في ذلك البيئة السياسية ذات التأثير في الاقتصاد كسياسات التسعير والقيود على الاستيراد التصدير والسياسات والإجراءات الضريبية، وطبيعة الصناعة التي يعمل بها المشروع،

ومن الصعب أن نجد مدققاً يعرف ظروف هذه الصناعات في نفس الوقت، إلا أن لدى منشآت التدقيق خبراء في الصناعات المختلفة لمساعدة المدققين في تفهم عمل المشروع الخاضع للتدقيق، ولعنا نجد تخصصاً غير معلن في بعض منشآت التدقيق في صناعة دون آخري. وضمن فهم منشأة العميل يجب على المراجع:

أ - فهم خطر الأعمال:

أي التعرف على التغيرات السريعة في البيئة التي يعمل فيها المشروع الخاضع للتدقيق، كالتغيرات في الإدارة، أو المدققين الداخليين أو الخارجيين.

وإن خطر إدارة الأعمال هو: عملية تتأثر بمجلس الإدارة المشروع والإدارة وبعض العاملين من خلال وضع استراتيجية ومن خلال المشروع، وتصمم لتحديد الأحداث المحتملة التي يمكن أن تأثر على الشركة ككل.

وإن عناصر خطر المشروع هي:

١- البيئة الداخلية.

٢- وضع الأهداف.

٣- تحديد الأحداث والظروف التي تؤثر في تحقيق الأهداف.

٤- احتمالات الظروف أو الأحداث المعاكسة للأهداف.

٥- رد الإدارة على تكل الأحداث.

٦- الأنشطة والسياسات والإجراءات الرقابية.

٧- المعلومات والاتصالات.

٨- الرقابة (التدقيق الداخلي).

ب- التدقيق على أساس الخطر.

ج- ملاحظة العاملين وسؤالهم.

د- تحديد الأطراف ذا العلاقة.

هـ- مراجعة وثائق التدقيق السابقة.

* اجراءات تحليلية الأولية تقوم بها عند
١- التخطيط ٢- عند القيام بالعمل الميداني
٣- في المرحلة الأخيرة

ثالثا: الإجراءات التحليلية الأولية: مهمة جداً

إن قيام المدققين بالتحليل المالي للقوائم المالية للعميل عن الفترة الخاضعة للتدقيق يسهم في الفهم الأعمق لأعمال العميل، حيث يقوموا بمقارنة توقعاتهم لرصيد حساب معين مع ما هو مسجل من قبل الإدارة.ويكن القول أن فريق التدقيق يجب أن ينجز الإجراءات التالية عند القيام بإجراءات تحليلية:

- تطوير التوقعات.

- مقارنة أرصدة حسابات السنة الجارية مع أرصدة الموازنة التقديرية.

- مقارنة مؤشرات العام الحالي مع تجربة الشركة السابقة

- مقارنة مؤشرات الشركة مع مؤشرات الصناعة.

- مقارنة العلاقة بين أرصدة حسابات العام الحالي مع المعلومات غير المالية المتاحة في حدود العلاقة بين الحساب والمعلومات.

- تحديد أهمية الفروق لمعرفة القيمة النقدية للفرق.

- تحديد الأسباب المحتملة للفروق بين أرصدة العام الحالي والمعلومات الأخرى المحدودة كأساس للمقارنة.

- توثيق كل الخطوات السابقة.

رابعاً: الأهمية النسبية والتخطيط:

تلعب الأهمية النسبية دوراً كبيراً في مرحلة التخطيط، حيث أن الأعمال المهنة ذات الأهمية النسبية فإنه من المتوقع إعطائها وقت أكبر من الأعمال قليلة الأهمية.

خامساً: الاستفادة من عمل المدقق الداخلي:

بلا شك إن إنجاز إدارة التدقيق الداخلي أعملها بمهنية عالية يرفع كفاءة التدقيق الخارجي من خلال اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي وعدم تكرر إجراءات سبق للمدقق الداخلي ،وإنجازها بشكل فعال، لكن ذلك يحتاج إلى تواصل بين المدققين الخارجيين والداخلين.

سادساً: الاستفادة من عمل الخبراء:

قد يصادف المدقق أثناء مرحلة التخطيط بعض المشكلات التي تحتاج إلى خبرة خارج منشأة التدقيق للاختصاصات غير المحاسبة أو التدقيق، كأن تكون المنشأة الخاضعة للتدقيق شركة مقاولات ما قد يقتضي الاعتماد على تقرير المهندسين، وقد تكون الشركة مختصة بالصناعة الدوائية ما قد يحتاج إلى خبرة صيدلي.

لذا فلا بد من تحديد الخبير الذي يمكن اللجوء إليه في مرحلة التخطيط لإقحامه في العمل في الوقت المناسب على أن من أهم الاعتبارات التي تؤخذ في الاعتبار هي استقلال هذا الخبير عن الشركة التي سيقدم الخبرة حولها ما يجعل تقريره موضوعياً يمكن بناء إجراءات التدقيق الأخرى على أساسه.

لذلك من المهم نشر تقرير الخبير والإشارة إليه في تقرير المدقق، إلا إذا كانت التحفظات قد بنيت على هذا التقرير، أو أنه قد تم التوصل إلى سلامة القوائم واعتبارها عالة بناء عليه، أو أتخذ قرار رفض القوائم بناءً على تقرير.

- نهاية ملخص الفصل التاسع -

أصول مراجعة (١)

الإطار النظري:

- الهدف من التدقيق: ١ من أجل إبداء الرأي بعدالة القوائم المالية وأنها تمثل بعدالة الأحداث الاقتصادية التي حدثت

٢ التأكد من أن القوائم المالية تم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

محاسب: مدخلات (فواتير/مستندات) ← معالجة (تسجيل/ترحيل) ← مخرجات (القوائم المالية)

مدقق خارجي (خارج الشركة): مدخلات (قوائم مالية) ← معالجة (كشف يدقق) ← مخرجات (تقرير التدقيق)

* المعايير التي تحكم المحاسب

١ GAAP: مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (صادرة عن) ← AICPA مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي

٢ IAS: معايير المحاسبة الدولية (صادرة عن) ← IFAC الاتحاد الدولي للمحاسبين

٣ IFRS: معايير إعداد التقارير المالية المطبقة ← IFAC

* العملية التي تحكم عملية التدقيق:

١ GAAS: معايير التدقيق المقبولة عموماً ← AICPA

٢ IAS: معايير التدقيق الدولية ← IFAC

- إجراء التدقيق: هو الوسيلة للحصول على دليل الإثبات (كيف تتأكد أن الأحداث الاقتصادية حدثت) وبناءً على دليل الإثبات تقوم المدقق بإبداء الرأي.

- أنواع إجراءات التدقيق:

١ إجراءات تحليلية: تركز على العمليات التي يقوم بها المدقق خلال العام

٢ إجراءات جوهرية: تركز على الأرصدة ← آخر العام. مثال: كيف تتأكد أن الصندوق صح تجري جرد دوري

* يقوم المدقق باستخدام الملاحظة من أجل اختبار أداء الأنظمة الرقابية الداخلية

	الميزانية
جرد فعلي	صندوق، مصادقات، دائنون
كشف حساب	مصرف
مصادقة	زبائن
ملاحظة	مخزون
	أصول ثابتة

* الإجراءات التحليلية: تعتمد على النسب المالية مثلاً:

متوسط فترة التخزين = $\frac{360}{\text{معدل دوران المخزون}}$ = 5 أيام

- ملاحظة:

١- المحاسب مطلوب منه أن يعرف IAS + IFRS ليقوم بعمله. تحقق مادي

٢- المدقق مطلوب منه أن يعرف IAS + IFRS + معايير التدقيق الدولية (تحقق من القيمة)

٣- المدقق شغل الكار (محاسب محتار) المدقق يستطيع أن يعمل عمل المحاسب ولكن المحاسب لا يستطيع أن يعمل عمل مدقق

٤- المدقق كان محاسب ٥- نحن نحتاج للمحاسب والمدقق

٦- يخضع المحاسب إذا أراد أن يصبح مدققاً إلى فحوص جمعية المحاسبين القانونيين

أ- معايير المحاسبة الدولية ب- معايير التدقيق الدولية ج- تحليل قوائم مالية

د- التشريع الضريبي هـ- قانون ٢٢ لممارسة المهنة

Alkabani

/ /

_ الشركة (x) تطلب قرض بقيمة ....١ من بنك يحمو يفرض عليها «فائدة»

١. معدل فائدة المضمون : ٥٪ البنك المركزي (المدقق)

٢. خطر تعثر المقترض : (المدقق)

٣. خطر المعلومات : (المدقق)

* صفات المدقق : أخلاق - أمانة - سرية - نزاهة - استقامة - استقلال - كفاءة مهنية (تحصيل علمي وعملي)

* أسباب وجود المدقق .....

١. البعد ← الجغرافي ، معرفي ، الوقت حسب النظرية الايجابية : نظرية الوكالة :

[١] ← الادارة ـ المساهمين
الوكيل ↓ الموكل ↓ (في إدارة شؤون الشركة)

[٢] ← المدقق المستقل ـ المساهمين
الوكيل ↓ الموكل ↓ (في رقابة على مجلس إدارة الشركة)

٢. تحيز معد البيانات : لدى المساهمين تخوف من الإدارة لإتخاذها قرارات تصب في مصلحة الإدارة (مكافأة) ونسيان مصلحة المساهمين بأكملها

٣+٤. ضخامة حجم العمليات وتعقيدها : تفويض الجزر ≠ رقم الاستقاب

٥. المساهمة في تفويض الخطر : إن رقم الاستقاب (غير مشروط) : راتب - أجر - مكافأة - تعويض

تعريف التدقيق : هو جمع وتقديم أدلة الاثبات والتقرير عن مدى مطابقة المعلومات المقدمة لمعيار محدد وذلك من قبل محاسب قانوني مستقل ومؤهل

إجراءات التدقيق : وسيلة للحصول على أدلة الاثبات ← إبداء الرأي

	[١] المحاسب	[٢] مدقق داخلي	[٣] مدقق خارجي
- طبيعة العمل	إنشائي	رقابي	تحليلي انتقادي
- المسؤولية	الإدارة	الادارة	الملاك (أحيانا أطراف أخرى)

* أي عملية تدقيق تتضمن الأطراف التالية (حفظ بالترتيب)

طرف [١]	طرف [٢]	طرف [٣]
المدقق	الجهة المسؤولة	المستخدم المقصود
✓	شركة x	بنك (يحمو) مثلاً
✓	إدارة الشركة	المساهمين ~

Alkabani

/ /

* التأصيل العلمي للتدقيق :

العالم ديفيد فلنت ١٩٨٧

قال : عدم مواكبة التدقيق لإطارها النظري نتيجة التطور المهني ...

• أنواع التدقيق :

- من حيث المصدر : ← إلزامي : (شركات المساهمة) دورة
← اختياري : (شركات التضامن)

- من حيث حجم الاختبارات : ← شامل : جميع مفردات الحساب الواحد ...
← اختياري : حسب عينة دورة

- من حيث النطاق : ← كامل : تدقيق جميع عناصر القوائم المالية الأربعة
← جزئي (محدود) : تدقيق بعض عناصر القوائم المالية

- من حيث موعد القيام بالتدقيق : ← مستمر
← نهائي (تاريخ تقرير المدقق) دورة

٢/٢١ ← ٩ أشهر ← ١٢/٢١ ← تاريخ انتهاء العمل الميداني

مستمر	نهائي
- الحسابات مفتوحة	الحسابات مغلقة
- يوجد وقت	الوقت مضغوط
- تدقيق للعمليات	تدقيق للأرصدة

يقسم التدقيق عموماً إلى :

١. تدقيق خارجي

٢. تدقيق داخلي

٣. تدقيق حكومي : ← قطاع إداري ← وزارات الدولة — لا يوجد قوائم
← مؤسسات القطاع العام الاقتصادي : يوجد قوائم

أ. الجهاز المركزي للرقابة المالية

ب. الدوائر الرقابية الداخلية بكل مؤسسة

جـ. الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ..

- من حيث هدف التدقيق ...
← تدقيق القوائم المالية
← تدقيق الالتزام : بالتشريعات والقوانين واللوائح التنظيمية ...
← تدقيق التشغيلي : نظام المحاسبي ...

خدمات التأكيد

١- الذي يقوم بتقديمها (محاسب قانوني)

٢ أنواعها:

أ) خدمات الشهادة:

تتمثل في إصدار شركة التدقيق لشهادة أو تقرير حول مصداقية قضايا معينة تقع على عاتق الطرف الآخر (المكتوب)

ب) خدمات الشهادة الأخرى

أنواعها:

أ- خدمة مراجعة قوائم مالية تاريخية

ب- الاطلاع على قوائم مالية تاريخية:

١- وقت أقل ٢- رقم أتعاب أقل من المراجعة

٢- معلومات أقل كماً ونوعاً

ج- تقويم الرقابة الداخلية

	IAS (سوريا)	GAAS
تقويم الرقابة الداخلية	✓	✓
كتابة تقرير حول نتائج التقويم	X	✓

وتعني تقويم الرقابة الداخلية أي تحديد نقاط الضعف والقوة

هنا تقرير رقابة داخلية يوجه للإدارة أي لأغراض داخلية

وليس تقرير تدقيق الحسابات يرفقه بالقوائم المالية وينشر (في الجرائد وعلى صفحات الانترنت)

خدمات التأكيد الأخرى

١- الذي يقوم بتقديمها (محاسب قانوني)

٢- ليس شرطاً أن يقدم المدقق تقريراً حوله

٣- لا تهدف للتأكد من مصداقية قضايا معينة تقع على عاتق الطرف الآخر

٤- التأكد من مصداقية ~~...~~ المعلومات وعلاقتها بالهدف المقصود

مثال: خدمات التكنولوجيا: (رقم IT)

أمن - سريع - فعال

٥- زاد الطلب على خدمات التأكيد الأخرى بسبب:

أ- مخاطر الأعمال (هو خطر عدم استمرار الشركة)

ب- تعدد مصادر المعلومات

خدمات عدم التأكيد

١- ليس شرط أن نقوم بتقديمها (محاسب قانوني)

٢- أنواعها ....

أ) مسك الحسابات، تحليل اقتصادي

↓

أساسي

ب) إعداد بيان ضريبي:

- بيانات محذوفة

- بيانات مضللة

- عدم بذل العناية اللازمة في إعداد البيانات

ولكن تتضمن شيئاً من التأكيد

ج) خدمات الاستشارية:

١- ~~...~~ المدقق يقترح الاستثمار في شركة ما (المدقق لا يأخذ القرار التنفيذي بالاستثمار)

٢- المسؤولية ١٠٠٪ على عاتق الشركة

٣- يجب على المدقق عدم القبول بإدراج اسمه إلى جانب الخدمة المقدمة وذلك في الملاحظات المتممة للقوائم المالية

الفصل الثاني ... المعايير والقواعد المهنية لتدقيق الحسابات ...

* GAAS

أ) معايير شخصية (عامة) هامة بالترتيب
1. استقلال
2. كفاءة مهنية
3. بذل العناية المهنية اللازمة

ب) معايير عمل الميداني هامة بالترتيب
1. التخطيط لعملية التدقيق

مخطط زمني	ماذا تريد أن تدقق
	الوقت اللازم لذلك

2. تقويم الرقابة الداخلية
3. القيام بإجراءات التدقيق من أجل الحصول على دليل الإثبات

جـ) معايير التدقيق هامة بالترتيب
1.
2.
3.
4. كوحدة واحدة: (أي رأي واحد للقوائم الأربعة)

إجراءات التدقيق ← دليل الإثبات ← إبداء الرأي (كتابة تقرير)

بالتسلسل ←

* معايير التدقيق
* معايير التدقيق الدولية IAS
صادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAS
1. اعتراف بحق الدول بوضع معاييرها الوطنية
2. إعطاء الأولوية في التطبيق للمعايير الوطنية (إن وجدت)
3.

* ممارسة المهنة
دورات 1. إن أكثر الأشكال القانونية انتشاراً لممارسة المهنة هي تضامن محدودة المسؤولية
2. إن أكثر الأشكال القانونية انتشاراً لممارسة المهنة في سوريا مكاتب فردية
دورات 3. ان سوق التدقيق المعاصر لا يتناسب مع المكاتب الفردية
- السلم الوظيفي

الموظفون المساعدون		الأعمال التوصيلية
مراجع رئيسي	1 ← 2 سنة	التنسيق والمسؤولية عن الفريق
المدير	2 ← 5 سنوات	التخطيط والمتابعة والعلاقة مع العملاء
الشريك	5 ← 10 سنوات	توقيع رسالة الارتباط مع العميل
	أكثر من 10 سنوات	تقرير التدقيق

Alkabani

← أسئلة دورات →

ميثاق السلوك المهني

مسؤولياتي

١- صادر عن AICPA مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي

٢- أهداف: - رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين
- تدعيم وتكملة النصوص القانونية (قانون ٢٢ لممارسة المهنة)
- بث روح الطمأنينة لدى المساهمين

٣- مبادئ السلوك المهني: - المسؤوليات
- الصالح العام
- الاستقامة
- العناية المهنية
- مجال وطبيعة الخدمة

٤- قواعد السلوك: أ) الاستقلال والنزاهة والموضوعية
ب) المقدرة والمعايير الفنية
ج) مسؤولية المدقق تجاه العميل (سرية)
رقم الأتعاب محسوبة من صافي الربح لكن ضمن شروط
د) مسؤولية تجاه الزميل
١- عدم سرقة الزبائن
٢- عدم سرقة الموظفين
هـ) مسؤوليات أخرى:
- اعلان ممنوع
- العمولات ممنوعة
- الوظائف المتنافسة أو المتعارضة
- شكل المكتب واسمه ..

٥- تفسيرات: جلسة استماع نظامية (الجمهور)

بيان السلوك الأخلاقي

١- صادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

٢- منطلقات أخلاقية:
- مشكلة أخلاقية ... أ - ب - ج
- مبادئ أخلاقية ← الزاوية (إجبارية)
تفصيلية، تحوي مرونة: تحقيق المصلحة دون الضرر للآخرين
- اتخاذ قرار أخلاقي ...

٣- الاعلان ممنوع ولكن بشروط
أ- عدم المبالغة بالقدرات
ب- عدم الاساءة للمهنة (زملاء)
ج- عدم استخدام أساليب مسيئة للمهنة ..

٤- عمولات ممنوعة.

٥- أ- أهداف: - جودة الخدمات - أجر أدنى ...

... أنواع المدققين ...

- المحاسبين المهنيين
- متفرغ ١٠٠٪
- أنشطة غير محدود
١- يونانية
٢- سورية
٣- دولي
٤) الاسم أو ما سبقه الأكثر صرامة

- المحاسبين العاملين في محاسبة عامة
- متفرغ جزئي
- أحوال العميل: يجب أن لا يحتفظ بها المدقق

- المحاسبين المهنيين الموظفين
- موظف دولة
- دكتور بالجامعة ...
- تقاعد من الولاء

/ /

الفصل الثالث ... تقارير التدقيق وأوراق العمل ...

* ملاحظات

١. إن المدقق لا يضمن ولا يشهد دقة القوائم المالية وإنما نقوم بتقديم تأكيدات معقولة حول خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية المتعمدة (الغش) وغير المتعمدة (الأخطاء)

٢. إن المدقق لا يملك السلطة التنفيذية لتعديل القوائم بنفسه

٣. إن حدود مسؤولية المدقق تكون ضمن حدود رأيه الوارد في التقرير ....

٤. إن المحاسب مسؤول تجاه الإدارة وليس تجاه المدقق

• عناصر التقرير (تقرير التدقيق) تحفظ بالترتيب

١. عنوان التقرير: تقرير مدقق الحسابات المستقل

٢. الجهة التي يوجه إليها التقرير: السادة مساهمين المحترمين مساهمي شركة X

٣. فقرة افتتاحية: لقد قمنا بتدقيق قوائم الشركة X المنتهية بتاريخ ٢١/١٢/٢١. والمتمثلة بـ: قائمة المركز المالي - قائمة الدخل

٤. مسؤولية الإدارة: مسؤوليات الإدارة:

١. إعداد القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية

٢. تصميم أنظمة الرقابة الداخلية ومتابعة تنفيذها وتعديلها عند الحاجة.

٣. اختيار السياسة المحاسبية المناسبة للشركة.

٤. تطبيق السياسة المحاسبية المختارة.

٥. وضع التقديرات المحاسبية

٦. تقويم فرض استمرارية الشركة.

٧. إعلام المدقق بالأحداث اللاحقة والتي تقع بعد تاريخ تقرير التدقيق (تاريخ انتهاء العمل الميداني) والتي تؤثر على القوائم المالية

من قبل تسمى بـ «فقرة الإحاطة»

٥. مسؤولية المدقق: (إبداء الرأي) وتتجلى مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية وأنها تخلو من التحريفات المتعمدة وغير المتعمدة وفقاً لعملية التدقيق بناءً على معايير التدقيق الدولية

٦. فقرة الرأي: ... بصراحة ...

٧. تاريخ تقرير المدقق: بتاريخ انتهاء العمل الميداني *(دورة)

٨. العنوان

٩. التوقيع: نقوم بالعملية الشريك.

/ /

* أنواع الرأي المهني (نظيف - متحفظ - سالب - حجب رأي)

عند قيام المدقق بالتدقيق

صح ← رأي نظيف

خطأ ← إعلام الإدارة

إذا قامت بالتعديلات المطلوبة ← نظيف

إذا لم تقم بالتعديلات المطلوبة ← يجب معرفة الأهمية النسبية للخطأ

غير مهم ← نظيف

مهم ← متحفظ

مهم جداً ← سالب

- أنواع الرأي المهني

* العوامل المؤثرة على الرأي:

1. نتائج الفحص والتحقق

2. أهمية النسبة

3. حكم المدقق / خبرته / اجتهاده المهني

* الرأي النظيف: (غير متحفظ - غير مقيد بتحفظات = الرأي المطلق)

5٪ غير مهم / 7٪ مهم / 8٪ 10٪ مهم جداً

تُرك القرار اعتماداً على حكم المدقق من خلال خبرته الشخصية واجتهاده المهني الخ

هو أكثر أنواع الرأي انتشاراً

النظيف ← الإدارة: صك براءة لذمة الإدارة

← المدقق: استمرارية بالعمل

← الدولة: الضرائب

← المساهمين: لتوزيع الربح على المساهمين

Alkabani

حالات خاصة في الرأي الإضافي:

دورة

١. أمر عدم التأكد من النتائج: دعوى قضائية ١٢/٢١ ← **فقرة إيضاحية** تقع بعد فقرة الرأي

دورة إن قيام المدقق بوضع الفقرة الإيضاحية لا يعني تغير نوع رأيه

٢. مشكلات في بدء التكوين:
فقرة إيضاحية

٣.* الرأي المتحفظ...
يقوم المدقق بإبداء رأيه التحفظي بكلمة: (باستثناء)
أكتب ذلك في فقرة إيضاحية تقع قبل فقرة إبداء الرأي

حالات خاصة في الرأي المتحفظ...

١. تحديد نطاق عمل المدقق: رأيك (إما متحفظ أو حجب رأي) (عدم إبداء رأي)
بسبب إدارة — عامل خارجي

حسب الأهمية النسبية: مهم — مهم جداً

إهمال — إجراءات التدقيق — دليل إثبات — إبداء رأي
سبب خارجي

٣

٢. حالة عدم الاتفاق مع الإدارة حول كفاية الإفصاحات (ب) اختيار السياسة المحاسبية
(ج) تطبيق السياسة المحاسبية المختارة.

الرأي يكون إما: متحفظ أو سالب (معارض) أم (معاكس) أم

حسب الأهمية النسبية: مهم — مهم جداً
الفقرة الإيضاحية تقع قبل فقرة الرأي (متحفظ - حجب رأي - سالب)

عوامل لا تؤثر على رأي المدقق (الحالات)
١. تغير التقديرات المحاسبية
٢. تعديل الأخطاء السابقة
٣. تغير شكل القوائم

Alkabani

. تقويم فرض استمرارية الشركة من مهام الادارة ولكن المدقق ينظر الى هذه المؤشرات
ويقرر حسب الأهمية النسبية (مالي - تشغيلي - مؤشرات أخرى)

* ٢_ الرأي السالب :
أهم شيء الدليل ... أكثر أنواع الرأي عدم الانتشار

* القوائم المقارنة ...
يتطلب من المدقق عدة أمور
١_ في حال كانت القوائم السابقة غير مدققة على المدقق الحالي ذكر ذلك في تقريره
٢_ إذا كانت مدققة يذكر هذا الشيء
دورة ٣_ يجب على المدقق الحالي ابداء رأيه في القوائم السابقة بشكل إفرادي وكوحدة واحدة .

* القوائم الموحدة المدقق الأصيل: من يدقق القوائم الموحدة وإصدار الرأي عليها
تام شركة أم ← المدقق الأصيل
يدوت شركة تابعة يدقق القوائم (لا تصل ... سلطة) ← المدقق الآخر

مبيعات	أم	تابعة	موحدة
	٦٠٠	٤٠٠	١٠٠٠
	٦٠٪	٤٠٪	

١_ عدم الاشارة لجهود المدقق الآخر في تقرير المراجع الأصيل
المسؤولية ١٠٠٪ على عاتق الأصيل

٢_ الاشارة لجهود المدقق الآخر (تقرير متقاسم)
متقاسم المسؤولية وليس رقم الأتعاب

٣_ تحفظ أو حجب رأي

* الأحداث اللاحقة وتقرير المراجع

١٢/٣١ ← تاريخ تقرير المدقق ← تاريخ إصدار القوائم

- ١٢/٣١: المدقق لا يزال يعمل ولم يكتب تقريره
- تاريخ تقرير المدقق: ١. انتهاء العمل الميداني / انتهى من عمله ٢. تقريره للإدارة لاعتماده وإصداره
- تاريخ إصدار القوائم: القوائم والتقرير أصبح منشور على الانترنت

مسؤولية إعلام المدقق بهذا الحدث	المدقق نفسه	الإدارة (دورة)	الإدارة
طلب تعديل القوائم	المدقق نفسه	المدقق	القيام بأي عمل من أجل منع أطراف الطرف الثالث على تقرير المدقق (السابق)

* التقارير الأخرى التي يعدها المراجع.....

* أوراق العمل (أوراق التدقيق)

أوراق العمل

ملف جاري (عملية)
يوضح المعلومات التي تتغير من سنة لأخرى
١. تقرير المدقق
٢. إجراءات تدقيق

ملف (دائم):
يوضح جميع المعلومات التي تتصف بالديمومة والاستمرارية النسبية.
١. عقود تعيين أعضاء مجلس إدارة (٤ سنوات)
٢. أنظمة الرقابة الداخلية
٣. عقد تأسيس الشركة

هناك أهداف لأوراق المراجعة.

يجب أن تكون سرية ويجب أن تكون تخضع → إدارة / مدقق

* المدقق يحتفظ بأوراق العمل لمدة ١٠ سنوات ملاحظة.

The End

/ /

الفصل الرابع ... الاساس القانوني لمسؤولية المدقق وأنواعها ...

- خطر المقاضاة ..
  1. الطرف الثالث
  2. الإدارة
- رأس مال المدقق: سمعته
- رفع الأتعاب ≠ التعويضات

للتقليل من خطر المقاضاة تقوم الشركة [التدقيق] بـ:
1. التأمين لدى شركة التأمين عن خطر المقاضاة
2. رفع من جودة خدماتها ← سؤال دورة

* أركان الدعوى القضائية:
1. ضرر (خسارة)
2. فعل ضار (اهمال)
3. العلاقة السببية بين الفعل الضار والضرر

* أنواع الفعل الضار

	(1) الاهمال العادي	(2) الاهمال الجسيم (اهمال فادح) (احتيال ضمني) (طيش)	(3) الاحتيال	(4) الغش الاستدلالي
بذل العناية المهنية اللازمة	عدم مراعاة العناية المهنية اللازمة	اللامبالاة والخروج عن معايير العناية المهنية اللازمة ومعيار الكفاءة	خروج عن معيار بذل عناية اللازمة	←
نية الخداع والغش	غير موجودة	—	موجودة	غير موجودة

أنواع مسؤوليات المدقق

- قانونية (مخالفة قانون ٣٣ لمزاولة المهنة) ← تجاه قانون
  - جنائية ← عند ارتكاب فعل جرمي ← حبس / غرامة / حبس + غرامة
  - مدنية (أنواعها)
    - عقدية ← تجاه الادارة
    - تقصيرية ← تجاه باقي أطراف الطرف الثالث عدا المساهمين
- مهنية ← تجاه المهنة ← تجاه (معايير دولية / ميثاق السلوك المهني)
- اجتماعية (أدبية) [دراسة] ← مخالفة العادات والتقاليد في المجتمع.

/ /

* أركان الفعل الجرمي
1. الركن القانوني: 1999 فلسطين
2. الركن المادي: ماهو الفعل الجرمي
3. الركن المعنوي

* الشخص الحصيف (الحذر) يتوافق مع متطلبات القانونية
حصافة
شك منهجي — بذل عناية مهنية لازمة (كلي / تقلي)

- مفهوم التأهيل العلمي هو مفهوم متحرك وليس ثابت

* استقلال المدقق
- الظاهر ?? مهتم به من أجل اكتساب ثقة الجمهور (تصرفات المدقق خارج الشركة)
- الواقع (ذهني) تصرفات المدقق داخل الشركة: (القيم الأخلاقية، الضمير، ...)

تؤثر الادارة على المدقق ← في كافة مراحل عمله
تخطيط — العمل الميداني — تقرير

- مقومات استقلال المدقق
1. التعيين / 2. عزل / 3. تحديد / تم الاتعاب
لجنة التدقيق: ضمان استقلال المدقق (من الناحية النظرية وليس العملية)

تشريع أميركي	تشريع السوري / الانكليزي
قام بإعطاء لجنة التدقيق الصلاحيات التنفيذية	لم يعطيها الصلاحيات التنفيذية
تعيين / عزل / تحديد اتعاب / بيد لجنة التدقيق	1. التعيين من قبل الادارة
	2. توصية من قبل لجنة التدقيق
	3. التعيين من قبل الجمعية العمومية للمساهمين

يملكون معظم أسهم الشركة.

مجلس الإدارة (7) أعضاء

- لجنة التدقيق
- لجنة الحوكمة
- لجنة تقدير المخاطر

الإدارة عقد واحد لمدة ٥ سنوات

المدقق يستطيع أن يبقى في تدقيق الشركة ٥ سنوات متتالية و ينفك عن الشركة مدة سنتين و يعود لتدقيق نفس الشركة لأربع سنوات أخرى

ولكن كل سنة يوجد تعيين / رسالة ارتباط

استمرار المدقق يؤثر على استقلاله

هذا الجدول مهم جداً (مسؤولية المدقق)

• يكون المدقق مسؤولاً عن:
A. خطر الأعمال
B. فشل التدقيق
C. خطر التدقيق

• يقصد بخطر التدقيق إصدار رأي خاطئ متحفظ غير سليم

خطر الأعمال (فشل الأعمال)	فشل التدقيق	خطر التدقيق
خطر عدم استمرار الشركة محل التدقيق بسبب معين لا يقع على عاتق المدقق: سبب خارجي / إدارة	لم يعرف كيفية التدقيق بسبب: 1. عدم معرفة المدقق بالمعايير الدولية للتدقيق 2. فريق العمل (الموظفين في مكتب التدقيق) ليس لديهم خبرة	إصدار رأي غير سليم بعدالة القوائم المالية: القبول الخاطئ أو الرفض الخاطئ
- تنعكس بالقوائم المالية - لا تنعكس بالقوائم المالية	إصدار تقرير خاطئ ← تؤدي إلى خطر التدقيق	5/97

خطر الأعمال

• إن أكثر الأسباب بالدعاوى القانونية المرفوعة على المدقق سببها

• إن أكثر ما يعاني منه المدقق هو خطر الأعمال

• أي مما يلي يؤدي الى خطر التدقيق هو فشل التدقيق

الفصل الخامس ... بعض مسؤوليات المدقق في المعايير الدولية

١- اكتشاف الأخطاء والغش

- الأخطاء: تحريفات غير مقصودة
- أسبابها: ضغط العمل / عدم خبرة / ...
- كيفية الاكتشاف للأخطاء "السهولة"
  يجب تعديل القوائم المالية

• الغش: تحريفات متعمدة
  اكتشافه صعب.

- أنواع الغش:
١- غش الإدارة: يهدد كيان الشركة
٢- غش العاملين: أقل خطورة من غش الإدارة واكتشافه أسهل
٣- قابلية الأصول للاختلاس
  - استخدامها لغير الغرض الذي تم من أجله شرائها
  - سرقة
٤- تقرير مالي احتيالي

خصائص ثلاثية للغش
- الضغط والدوافع والفرصة
- إمكانية الغش من خلال التواطؤ
- إمكانية تحول الأخطاء لغش
- إمكانية إخفاء الغش

٢- مسؤولية المدقق في التصرفات غير القانونية للشركة على التدقيق

• أنواع القوانين وأثرها على القوائم المالية
- مباشر ← الضريبة
- غير مباشر ← البيئة

١- اكتشاف (مؤشرات) مخالفة القانون
أ- خبرة المدقق ومعرفته بالقوانين
ب- النقاش مع موظفي الشركة
ج- مؤشرات

١- إعلام الإدارة
٢- سؤال الإدارة عن مؤشرات أخرى
٣- ماذا استعمل حيال ذلك
٤- جمع أدلة كافية وملائمة (عدد الأدلة / قوة الدليل)
٥- إخبار الجهات التالية (بالترتيب):
أ- الإدارة
ب- المساهمين
ج- الجهات المختصة (ساعد جميل)

٣- مسؤولية عن استمرارية الشركة

١- إعلام الإدارة بهذه المسؤولية
٢- سؤال الإدارة عن معرفتها بهذه المؤشرات
٣- سؤال الإدارة عن مؤشرات أخرى تعرفها ولا يعرفها المدقق
٤- سؤال عن رد فعل الإدارة حول هذه المؤشرات

يجب معرفة الأهمية النسبية لهذه المؤشرات:
- غير مهم ← نظيف
- مهم ← متحفظ
- مهم جداً ← سالب

٤- مسؤولية مكتب التدقيق عن التابعين له:

• الشروط:
١- وجود علاقة وظيفية بين الموظف والمكتب
٢- ارتكاب الموظف (المحاسب القانوني) لخطأ له علاقة بالتدقيق والمحاسبة
٣- وجود ضرر لحق بالمساهمين (علاقة سببية)

٥- مسؤولية الإدارة

Alkabani

/ /

- تتمة عن مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش .

كيفية اكتشاف الغش والأخطاء :

١- تقدير احتمال الغش والأخطاء

٢- دورة : إن المدقق ملزم بتقدير الغش لأغراض وضع استراتيجية التدقيق / حجم الاختبارات

٢- هل يوجد عوامل مساعدة لحدوث الغش والأخطاء تدل على وجود مؤشرات للغش وليس الغش

٤- مؤشرات (الديا مؤشرات) يجب معرفة من القائم وراء الغش .

أ- إعلام الإدارة

ب- سؤال الإدارة عن مؤشرات أخرى

ج- جمع أدلة ، أثبات عن هذه المؤشرات

د- إعلام الادارة (بعد وجود أدلة كافية وملائمة)

المساهمين

الجهات المتخصصة

دورة : إن عدم قيام المدقق بتقدير احتمال الغش والأخطاء يعرضه لمسائلة اجتماعية

فجوة التوقعات

* المساهمين يعتقدون ويعتقدون أن المدقق سيقوم باكتشاف الغش (التحيز والتضليل)

ابداء الرأي حول عدالة القوائم المالية

قوانين / معايير ✗ ٢٣

دورة : عند ظهور الادارة العليا بعملية الغش فإن المدقق غالباً ما يقوم بـ :

أ- متحفظ ب- سالب ج- نظيف د- غير ذلك الانسحاب

The End

الاسبوع القادم

السبت ؟

الأحد ؟

الخميس ؟

/ /

الفصل السادس .. الأهمية النسبية والخطر ..

1- الأهمية النسبية ..

قبل البدء (عند التخطيط) عليك تحديد الأهمية النسبية

ج/ مهم (تخطيط زمني - أخطاء الحساب وقت أكثر تكبير حجم العينة ———)

- ما أهمية وضع حدود للأهمية النسبية ؟

مثل 5%

مهم ———— غير مهم

2- خطر التدقيق .. (هو خطر متعدد) - يتكون من عدة أخطار فرعية ..

خطر متأصل (ملازم/ طبيعي) عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية قبل تطبيقه أنظمة الرقابة الداخلية ← بعد

خطر الرقابة الداخلية

خطر الاكتشاف (عدم الاكتشاف) عدم الاكتشاف من تحريفات عن طريق الإجراءات التحليلية (النسب المالية لم تكتشف التحريفات)

خطر اختبارات التفاصيل - تحريفات جوهرية لم تكتشفها الإجراءات (الجوهرية)

دورة: اختبارات التفاصيل تعطي معلومات أكثر دقة من إجراءات تحليلية

خطر رقابة ↑ - خطر الاكتشاف ↑ = خطر تدقيق ↑

خطر رقابة ↑ - خطر الاكتشاف ↓ = ″ ″ ↑

اختبارات التفاصيل تحتاج: لوقت جهد - تكلفة أكبر من التحليلية

* مصفوفة الخطر (خطر الرقابة الداخلية) مهمة ..

- فعالية الرقابة الداخلية مرتفعة ↑ ↓ عكسية

- خطر الرقابة الداخلية منخفض ↓ ↑

- حجم العينة ينخفض ↓ ↑ طردية

- كفاية أدلة الإثبات أقل ↓ ↑ طردية

عدد

عدد الاختبارات ↓ ↑ طردية

دورة: ما هي العلاقة بين رقابة الداخلية وحجم العينة: عكسية

فعالية

وليس الخطر

/ /

- ما هي العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر التدقيق: عكسية
مقبول

دورة يساعد نموذج الخطر على تحديد كمية الأدلة الواجب جمعها لإبداء الرأي
← كفايتها
ولیس لنوعيتها
The End

- الفصل السابع ... الرقابة الداخلية ومخاطر الرقابة ...

- الرقابة الداخلية: سياسات وإجراءات تضعها الإدارة من أجل:

حديثاً	قديماً
١-	١- حماية أصول
٢-	٢- ضمان سجلات محاسبية دقيقة وفي وقتها
٣- تخفيض التكاليف (زيادة الانتاجية)	
٤- تشجيع الالتزامات بالسياسة الإدارية	

حماية أصول:

ثابتة	متداول
كالآلة	كالنقدية
- صيانة	- سرقة
- ضد حريق	- حريق
- سرقة	

* مكونات الرقابة الداخلية:
١- بيئة الرقابة الداخلية: موقف الإدارة من الرقابة الداخلية
دورات: أهم مكون من مكونات الرقابة الداخلية: هو بيئة الرقابة
- تؤثر بيئة الرقابة الداخلية على إجراءات: الرقابة الداخلية
- إن موقف الإدارة العليا من الرقابة الداخلية (أي بيئة الرقابة) يحدد:
جوهر الرقابة الفعالة

بيئة الرقابة الداخلية لها مكونات فرعية:
قيم أخلاقية والاستقامة، الالتزام بالكفاءة، وظائف مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنها
لجنة المراجعة، جـ- الهيكل التنظيمي للمشروع ووزنه عن وجدت وأساليب تحديد السلطة والمسؤولية

/ /

٢. المراقبة: المدقق الداخلي: عمله رقابي

التدقيق الداخلي هو أداة الرقابة الداخلية

٣. المعلومات والتوصيل.

رفع تقرير المدقق الداخلي الى لجنة التدقيق المنبثقة من مجلس الادارة

٤. أنشطة الرقابة: يجب الفصل بين: هذا ما يسمى (أ) الفصل الملائم بين الوظائف.

حيازة	إجازة (أجازة القيام بعمل معين)	تسجيل
أمين الصندوق	مدير المالي.	محاسب

أما إذا كان نظام مؤتمت، الفصل بين: محلل النظم / مبرمج / موظف الـ IT

(ب) الترخيص الملائم للعمليات المالية ولأنشطتها

(ج) وثائق وسجلات كافية: فاتورة البيع مع مذكرة الاخراج مع وثيقة الشحن.

(د) الرقابة المادية على الأصول

(هـ) التحقق الداخلي المستقل على الأداء.

٥. تقويم المخاطر

- خطر النظام التشغيلي
- خطر الرقابة الداخلية

الإدارة.	المدقق الخارجي.
السبب	له السبب
لمعرفة أن السياسة المتبعة يتم تنفيذها على أرض الواقع	حجم العينة

السبب الذي يدفع الإدارة لتقييم المخاطر يختلف عن السبب الذي يدفع المدقق الخارجي لتقييم المخاطر

٦. تصميم وتقويم الرقابة الداخلية

الإدارة — الادارة — المدقق

١. المعايير

٢. حجم العينة

التقويم

١. فهم الرقابة الداخلية:

م. التقرير الوصفي (إنشائي) (اللغة العربية قابلة للتأويل)

ب. أسلوب خرائط التدفق (أكثر الطرق إستخداماً)

ج. أسلوب قائمة الاستقصاء (الاستبيان) (الاستبانة)

٢. اختبارات تطبيق الرقابة الداخلية

م. استفسار من الموظف

ب. الملاحظة (دورة)

Alkabani

/ /

ج - إعادة تأدية الضوابط

٢- الإبلاغ عن فعالية الرقابة الداخلية

	GAAs	IAS
تقويم الرقابة الداخلية	✓	✓
كتابة	✓	X

مكونات التقرير عن الرقابة الداخلية . بالترتيب

١- فقرة افتتاحية

٢- فقرة النطاق ← مسؤولية الإدارة / مسؤولية المدقق

٣- الحدود والملازمة (دورة) أي صعوبات ومشاكل أمالت دون تطبيق الرقابة الداخلية (هذه فقرة موجودة في تقرير الرقابة الداخلية وغير موجودة في تقرير التدقيق)

٤- إبداء الرأي

دورات ٣ - إن أكثر الطرق استخداماً من قبل المدقق لفهم أنظمة الرقابة الداخلية أسلوب جرائم التدقيق

ب - يقوم المدقق باستخدام قائمة الاستقصاء من أجل فهم أداء الرقابة الداخلية

ج - تقع فقرة الحدود الملازمة في تقرير الرقابة الداخلية

د - يقوم المدقق باستخدام الملاحظة كأحد إجراءات التدقيق عند تدقيقه . أ خزون

ب فهم رقابة

أ م ب ج ← اختبار أداء

د - الاستثناء تماسك

* أثر تكنولوجيا المعلومات في تقويم الرقابة الداخلية :

أنواع الرقابة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات تقسم إلى

رقابة عامة (الشركة ككل)

تطبيقية

مدخلات
١- المدخلات كاملة
٢- غير متكررة
٣- صحيحة

المعالجة

المخرجات
١- المخرجات في وقتها
٢- دقيقة وتذهب لذوي المصلحة

الرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة (البيئة التقليدية)

يوجد رقابة ولكن تكون ضعيفة

• أنواع الرقابة الداخلية في البيئة التقليدية

١- رقابة إدارية : (كل الشركة)

٢- رقابة محاسبية : (حسابات)

٣- ضبط داخلي : (شبيه بالتدقيق الداخلي)

/ /

الفصل الثامن ... أدلة الإثبات في التدقيق

- أدلة الإثبات

إجراءات التدقيق ← دليل إثبات ← إبداء الرأي

كفاية (حجم الأدلة، عدد) — ملاءمة (قوة الدليل)

عدم قيام المدقق بالقيام بدليل الاثبات يعرضه لمسائلة مهنية

- أهمية دليل الإثبات

1. إبداء الرأي بناءً على دليل
2. جوهر عملية التدقيق قائم على جمع وتقويم أدلة الإثبات
3. العلاقة حتمية بين دليل ورأي (دورة)

- قواعد قوة الدليل

صفات القوة		صفات الضعف
1. الدليل الخارجي	أقوى من	الداخلي
2. الدليل المباشر	أقوى من	الدليل غير المباشر
3. الدليل الايجابي	أقوى من	الدليل السلبي (التقديرات الشخصية)

بالترتيب من أقوى إلى الأضعف

بالترتيب من أقوى إلى الضعف

- أقوى الأدلة: 2. مثلا فاتورة البيع داخلي

1. مثلا فاتورة شراء خارجي

3. كشف حساب البنك الذي حصل عليه من عميله خارجي غير مباشر

لحل هذه الأسئلة نقوم بـ 1. تحديد صفات القوة والضعف وكل دليل

2. كم صفة قوة كم صفة ضعف

- من صفات قوة الدليل السلبي

تقرير مهندس الشركة حول العمر الانتاجي للأدلة الذي حصل عليه المدقق بنفسه

من خارج الشركة

داخلي مباشر سلبي

خارجي

/ /

. مصادقات ، خارجي
. تقرير محاسب الشركة عن مراجعة حساب مجمع الاهتلاك
داخلي إيجابي

* شروط الدليل الملائم (دراسة)
١. يجب أن يتناسب الدليل مع هدف المراجعة
٢. أن يكون مصدر الدليل مستقلاً
٣. أن تكون الرقابة الداخلية فعالة
٤. أن يحصل المراجع الباحث على الدليل مباشرة
٥. أن يكون مصدر الأدلة من قبل أشخاص مؤهلين
٦. أن يكون الدليل موضوعياً
٧.
٨.

* إجراءات الحصول على أدلة إثبات
١. الفحص الفعلي ،
٢. المصادقات: تقسم إلى ثلاث أقسام

* مصادقة إيجابية
رصيدك عندنا ...... ٢ لدس
إذا هو رد لي خبر
(قيمة) (إعلام)

* مصادقة عمياء
أدي لي رصيدك عندنا
(قيمة) (إعلام)

* مصادقة سلبية
رصيدك عندنا ...... ٢ لدس إذا
هو لا ترد لي خبر
(قيمة) (إعلام)

سلبيات:
١. عدم رجوع الدائن لدفاتره للتدقيق
٢. تأخر الزبون بالرد

سلبيات
١. مشقة للزبون

سلبية
١. احتمال عدم وصول المصادقة للزبون (دائن)

. متى أرسل مصادقة سلبية
١. يكون المستوى المقدر للخطر المتضمنة ومخاطر الرقابة منخفضة
٢. لا يتوقع وجود عدد كبير من الأخطاء
٣. يتعلق الأمر بعدد كبير من الأرصدة الصغيرة
٤. لا يكون لدى المراجع سبب للاعتقاد بأن المستلمين حسبيا هلون هذا الطلب

تعد المصادقة الإيجابية أقوى المصادقات

Alkabani

/ / .

٣_ التوثيق : (وفقاً للمبدأ المستندي)
٤_ الملاحظة
٥_ الاستفسار من العميل
٦_ إعادة الحساب
٧_ الإجراءات التحليلية

أدلة الإثبات

٢_ كفاية — ملائمة
عدد الأدلة (حجمها) — قوة الدليل

العلاقة بين أهمية الخطر و عدد الأدلة (علاقة طردية)

الفصل التاسع .. تخطيط الارتباط ..

ترتيبات

أ) قبل الارتباط
١_ جمع معلومات
٢_ سؤال المصارف التي يتعامل معها العميل (خطر الأعمال)
٣_ سؤال المدقق السابق
٤_ موافقة الإدارة

ب) عند الارتباط
١_ الذي يكتب رسالة الارتباط هو المدقق الخارجي
٢_ تتضمن:
اختيارية
هدف التدقيق . سرية (مبدأ السرية) . مسؤولية الإدارة . مكتب قضاء
موافقة الإدارة . مسؤولية المدقق . مراجعة
. حدود الارتباط
. رسم الأتعاب
ثم يتم التوقيع من قبل الإدارة والشريك بالعملية (الذي يملك مكتب التدقيق)

ج) بعد الارتباط
أ_ تشكيل الفريق (مراقب جودة)
ب_ أولاً يعين المراجع الرئيسي
٢_ تخطيط زمني
٣_ الحصول على معلومات أكثر دقة عن العميل
رقابة داخلية وطبيعة العمل

١. إجراءات تحليلية أولية

متى تقوم المدقق بالإجراءات التحليلية الأولية:

أ. عند التخطيط

ب. عند القيام بالعمل الميداني

ج. في المرحلة الأخيرة

د. كل ما سبق

الإجراءات التحليلية الأولية تساعد المدقق على تحقيق مجموعة من الأغراض:

١. تفهم مجال عمل العميل ونشاطه الذي يمارسه

٢. تقدير قدرة الشركة على الاستمرار (دورة)

٣. الإشارة إلى تحريفات المحتملة في القوائم المالية (جوهري)

٤. تخفيض من الاختبارات التفصيلية (التفاصيل) (الوقت وجهد)

العوامل المؤثرة على اعتماد المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية:

١. الأهمية النسبية للعنصر

٢. إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لنفس الأغراض

٣. دقة النتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية

٤. تقدير المخاطر الملازمة والرقابة الداخلية

٥. نتائج الاختبارات والضوابط من أجل تهيئة المعلومات المستخدمة في تطبيق الإجراءات التحليلية ← الرقابة الداخلية

التخطيط على ماذا يساعد المدقق:

١. التعرف على الجوانب الهامة وعلاجها ووضع أكثر حلول

٢. توزيع الأعمال بشكل ملائم على المدققين

٣. تنسيق العمل الذي يتم من قبلهم

٤. الحصول على أدلة مراجعة كافية (دورة)

٥. التحكم بالتكاليف (كالاستعانة بخبير)

٦. تجنب سوء التفاهم مع العميل

الفصول المهمة:

١. الاستقلال / المسؤوليات ف ٤ + ٥

٢. رقابة داخلية ف ٧

٣. أدلة إثبات ف ٨

جلسة المراجعة (مجانية) الأحد الساعة (٢)

٢ ساعات

١ ساعة حل دورات

١ ساعة مراجعة أهم أفكار المادة

نظرية محاسبة

Alkabani

٠٧٩٠٩٥٤٢٨٠ ٧٩٧٦

عاصم الخباز / Asem AL khabbaZ